

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 460/2024-T**

**Tema: Contribuição sobre o Sector Rodoviário (CSR). Direito de União Europeia.  
Competência dos tribunais arbitrais. Ineptidão da petição. Legitimidade.**

### **SUMÁRIO:**

**I** - Não tendo o Tribunal de Justiça, no Despacho *Vapo Atlantic* (processo C-460/21) colocado em causa a qualificação da CSR como uma imposição indireta para efeitos do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, conclui-se que aquele tributo é um desdobramento do ISP e, como tal, um imposto.

**II** – Assentando o regime jurídico da CSR num princípio de repercussão legal, as entidades adquirentes de combustível e que suportem o encargo do tributo gozam de legitimidade processual para impugnar judicialmente os atos de liquidação, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, a) da LGT. Mesmo que se entenda que o regime jurídico da CSR não assenta num princípio de repercussão legal, há que reconhecer que o repercutido adquirente de combustíveis alega a titularidade de um interesse legalmente protegido para efeitos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, tendo legitimidade para intervir no processo tributário nessa qualidade.

**III** – O regime jurídico da Contribuição de Serviço Rodoviário, constante da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é incompatível com o Direito da União Europeia, mormente com artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE.

**IV** – A repercussão de um imposto – legal ou não – é uma questão de facto, que depende de fatores inerentes a cada transação comercial e será mais ou menos provável consoante as características do mercado. Uma vez provada a repercussão do imposto, mostra-se constituído, na esfera jurídica das adquirentes de combustível, o direito à restituição do imposto indevidamente liquidado pela AT e por aquelas indevidamente suportado.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Árbitro-Presidente), Pedro Miguel Bastos Rosado e Marta Vicente, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 14-06-2024, acordam no seguinte:

### I – Relatório

1. A..., S.A., titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal no ..., ...-... ..., Santarém, B..., LDA., titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal na Rua ..., ...-.... ..., Leiria, C... LDA., titular do n.º de identificação fiscal..., com domicílio fiscal na ..., R/C – Rua ..., ...-... Torres Novas, Santarém, D..., UNIPessoal LDA., titular do n.º de identificação ..., com domicílio fiscal na ..., n.º ..., ...-... Santarém, e E..., LDA., titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal na ..., n.º ..., ..., ...-... Leiria (doravante, Requerentes), apresentaram, em 01-04-2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

2. No pedido de pronúncia arbitral, as Requerentes pedem:

- (i) a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 31-08-2023 junto da Alfândega de Peniche;
- (ii) a anulação dos atos de liquidação de CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, referentes ao período entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, cujo encargo tributário foi repercutido nas suas esferas jurídicas pelo fornecedor, a F..., S.A., no montante total de € 1.592.396,69, relativos à aquisição de 14.345.916,16 litros de gasóleo rodoviário;
- (ii) a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do montante de €1.592.396,69 indevidamente suportado pelas Requerentes, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 3, c) da LGT.

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

4. Em 03-04-2024, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

5. As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a) e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido. Em 15-04-2024, a Requerida apresentou requerimento, dirigido ao Exmo. Senhor Presidente do CAAD, solicitando a identificação dos atos de liquidação cuja apreciação se pretende.

6. Em 17-04-2024, a Requerente apresentou requerimento peticionando a junção aos autos de documentos comprovativos do pagamento das faturas referentes à aquisição do combustível. Por requerimento de 19-04-2024, a Requerente veio exercer o contraditório quanto à necessidade de identificar os atos de liquidação impugnados na presente ação arbitral, alegando, em síntese, que fez chegar ao processo toda a informação que estava na sua posse e que, sendo esta insuficiente, deverá a AT adotar, ao abrigo do princípio do inquisitório (artigo 58.º da LGT), as diligências necessárias à revogação dos atos tributários sob contenda, oficiando, se necessário, o respetivo sujeito passivo a facultar informação que repute relevante.

7. Foram as partes notificadas da designação dos signatários, não tendo manifestado vontade de recusar (cf. artigo 11, n.º 1, b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7 do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14-06-2024. Nessa data, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT).

8. A Requerida apresentou resposta, em 05-09-2024, remetendo o Processo Administrativo. Em 16-09-2024, o Tribunal arbitral proferiu Despacho conferindo 10 (dez) dias às Requerentes para se pronunciarem sobre a defesa por exceção deduzida pela AT – o que aconteceu, por requerimento com data de 01-10-2024. Visto que a Requerente peticionou a anulação de liquidações de CSR praticadas pela AT, mas não procedeu à sua identificação, convidou-se a Requerente, no mesmo Despacho, e também no prazo de 10 (dez) dias, a juntar ao processo cópia das liquidações objecto de impugnação, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 1, c) do RJAT.

9. Considerando os elementos constantes dos autos e a Resposta da Requerente, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho, em 03-10-2024, dispensando a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e concedendo às Partes a faculdade de apresentarem alegações escritas no prazo de 15 (quinze) dias contados da notificação do despacho. No mesmo Despacho, admitiu-se a junção ao processo do substabelecimento sem reserva apresentado pela Requerente em 29-06-2024. A Requerida apresentou as suas alegações escritas em 18-10-2024, reiterando o que foi dito da

---

Resposta. As Requerentes apresentaram alegações escritas em 23-10-2024, reiterando tudo quanto disseram em intervenções processuais anteriores.

**10.** Compulsado o PPA e as respostas, a posição das Partes é, em síntese, a seguinte:

(a) As **Requerentes** alegam que a sua fornecedora de combustíveis – a F..., S.A. – repercutiu nas respetivas faturas a CSR correspondente aos litros de combustível adquirido àquela entidade, no período entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, no montante global de € 1.592.396,69;

(b) A CSR, apesar da designação, é um imposto, não se detetando na sua estrutura e no seu regime jurídico qualquer contraprestação efetiva ou sequer presumivelmente provocada ou aproveitada pelos sujeitos passivos por ela onerados. A simples introdução no consumo de combustíveis não denota qualquer utilização, por parte dos sujeitos passivos do tributo, da rede rodoviária nacional. Olhando, depois, aos contribuintes sobre os quais o tributo recai, através do mecanismo da repercussão, constata-se que nem todos os utilizadores da rede rodoviária nacional são adquirentes destes combustíveis (pontos 24.º a 73.º do PPA).

(c) As **Requerentes**, enquanto suportadoras do encargo inerente à CSR, têm legitimidade para a propositura da presente ação arbitral, nos termos conjugados dos artigos 9.º, n.º 1, 95.º da LGT e do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, uma vez que têm um interesse legalmente protegido, independentemente de estar em causa repercussão obrigatória ou voluntária. A legitimidade no processo tributário não se confunde com a qualidade de sujeito passivo. Esta interpretação encontra respaldo, segundo as Requerentes, no Despacho *Vapo Atlantic* (processo C-460/21), do Tribunal de Justiça, e na nova redação do artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), dada pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro (pontos 74.º a 104.º do PPA).

(d) Não obstante, se o que vem de ser dito não for suficiente para atestar que as **Requerentes** suportaram o encargo económico do imposto através de repercussão, estas solicitam ao Tribunal arbitral que, a coberto do princípio do inquisitório inscrito no artigo 99.º da LGT, officie a F..., S.A., com vista a confirmar a ocorrência de repercussão. Ademais, a Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, veio introduzir o dever, para o comercializador de combustível, de discriminar nas faturas as componentes relativas aos impostos e às taxas suportados pelo consumidor (pontos 105.º a 110.º do PPA).

(e) O regime jurídico da CSR, instituído pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, é incompatível com o Direito da União Europeia (DUE), uma vez que o tributo, tal como recortado pelo legislador nacional, não tem subjacente “motivos específicos” na aceção do artigo 1.º, n.º 2 da

Diretiva 2008/118/CE, tendo sido criado por razões puramente orçamentais. Esta conclusão foi atestada pelo Tribunal de Justiça no Despacho *Vapo Atlantic* (C-460/21). O preenchimento do conceito “motivos específicos” depende da demonstração da “existência de um nexo juridicamente relevante entre a finalidade da tributação e o destino das receitas dela provenientes ou, em alternativa, entre a finalidade da tributação e o efeito prático decorrente da sua imposição”, o que não acontece na CSR (pontos 111.º a 145.º do PPA).

(f) Portanto, atentos os princípios do primado e do efeito direto associados ao DUE, estariam verificados os requisitos para que a AT tivesse, em sede do procedimento de revisão oficiosa (artigo 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT), anulado os atos tributários em crise, por se verificar um “erro imputável aos serviços”, mormente um erro de direito, por aplicação de normas de direito interno desconformes com o DUE, ou uma injustiça grave e notória (pontos 146.º a 150.º do PPA).

(g) A CSR viola a projeção do princípio da igualdade tributária no domínio dos impostos, expressa através do princípio da capacidade contributiva. Este reclama que todas as pessoas contribuam para o financiamento dos encargos públicos, na medida da sua capacidade económica, porquanto os impostos financiam bens e serviços acessíveis e aproveitáveis a todas as pessoas. Ora, o universo de sujeitos passivos que beneficia da atividade da Infraestruturas de Portugal, S.A. extravasa em muito o conjunto dos sujeitos passivos de CSR, de onde resulta que ao fazer incidir um imposto sobre um leque limitado de sujeitos passivos, a Lei n.º 55/2007, de 32 de agosto, está ferida de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da igualdade tributária, ínsito no artigo 13.º da CRP. Sendo o regime jurídico da CSR inconstitucional, são também ilegais todas as liquidações de CSR a que com base nele se procedeu, o que implica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º do CPA, com a consequente restituição dos montantes indevidamente pagos a título de CSR (pontos 151.º a 167.º do PPA).

(h) As **Requerentes** invocam ainda a inconstitucionalidade das normas extraídas dos artigos 18.º, n.º 4 da LGT e 9.º do CPPT, quando interpretadas no sentido de não ter o repercutido legitimidade processual para demandar diretamente a AT com vista ao reembolso do imposto suportado por repercussão, por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e do princípio da efetividade, no pressuposto de que o ordenamento jurídico português não assegura ao repercutido meios jurisdicionais que lhe permitam reaver o imposto indevidamente pago em violação do DUE (pontos 168.º a 180.º do PPA).

(i) Finalmente, entendem as **Requerentes** que são devidos juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43.º, n.º 3, c) e 100.º da LGT (pontos 181.º a 189.º do PPA).

(j) A **Requerida** apresentou defesa por exceção e defesa por impugnação. Na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria (com dois fundamentos distintos), ilegitimidade processual e substantiva das Requerentes, ineptidão da petição inicial, caducidade do direito de ação e falta de pagamento de valores a título de CSR por parte das Requerentes (pontos 21.º a 220.º da Resposta).

(l) Quanto ao fundo, considera que as **Requerentes** não lograram fazer prova de ter adquirido e pago combustível e suportado o encargo do pagamento da CSR por repercussão. Atento o disposto no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, não incumbe à Requerida fazer a prova da não repercussão, nem é possível presumir a existência de repercussão quando se está perante uma repercussão meramente económica (pontos 221.º a 275.º da Resposta).

(m) Defende-se, ainda, argumentando que inexistente qualquer decisão judicial – do Tribunal de Justiça ou de outro Tribunal – que tenha declarado ou julgado a inconstitucionalidade ou ilegalidade do regime jurídico da CSR. Contesta a apreciação do Tribunal de Justiça no sentido de que não estão subjacentes àquele tributo “motivos específicos” para efeitos do preceituado no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE. Finalmente, louvando-se no acórdão *Danfoss* (processo C-94/10), do Tribunal de Justiça, a AT relembra que um Estado-membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo adquirente/comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, desde que, à luz do direito desse Estado-membro, seja possível ao adquirente exercer uma ação civil de repetição do indevido e o reembolso dos montantes indevidamente suportados não se mostre, na prática, impossível ou excessivamente difícil (pontos 276.º a 306.º da Resposta).

## II – Saneamento

**11.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

**13.** O processo não enferma de nulidades.

**14.** Tendo em consideração a matéria de exceção suscitada pela Requerida, importa apreciar preliminarmente estas matérias, começando pela da incompetência do Tribunal arbitral, que é de conhecimento prioritário (cf. artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável *ex vi* do disposto no artigo 29.º, n.º 1, c), do RJAT).

**a) Questão da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria**

**15.** Na Resposta, a AT arguiu a exceção dilatória de incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria, nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, a) do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT (pontos 21.º a 37.º da Resposta). Entende, em síntese, que a CSR é uma contribuição financeira, estando a sua sindicância, por conseguinte, excluída da competência material dos tribunais arbitrais tributários, à luz do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. Foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, como as contribuições financeiras.

**16.** As Requerentes pugnaram pela improcedência da exceção de incompetência relativa, alegando que a CSR deve, apesar da designação, ser qualificada como um imposto, atento o seu caráter inequivocamente unilateral, isto é, o facto de o tributo não ser contrapartida de qualquer prestação indireta ou presumivelmente aproveitada pelos respetivos sujeitos passivos, nem tão-pouco evidencia qualquer propósito extrafiscal na modelação do comportamento destes. As Requerentes concluem, por conseguinte, que todos os atos tributários relacionados com a CSR são plenamente arbitráveis, à luz do disposto no artigo 2.º do RJAT e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (pontos 4.º a 14.º da pronúncia sobre as exceções).

Decidindo,

**17.** O âmbito da jurisdição arbitral tributária conhece as limitações impostas por lei e por Regulamento. Com efeito, segundo a al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Por sua vez, o artigo 4.º do mesmo regime faz depender a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis, onde se estabeleça, designadamente, “o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. Em cumprimento desta delegação legislativa, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, definiu o objeto da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD como abrangendo “as pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida”.

**18.** A referência aos “impostos” que se encontra no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pode ser interpretada de duas formas.

**19.** Para uma linha jurisprudencial, a designação relevante para efeitos de definição de competência é a designação adotada pelo legislador, e não aquela que o intérprete ou aplicador

do direito possam reputar mais adequada. Pretende-se, com esta posição, obstar a que a jurisdição dos tribunais arbitrais se veja dependente da incerteza inerente às diversas perspetivas doutrinárias sobre a distinção entre taxa, imposto e contribuição financeira (cf. acórdão do CAAD de 29-05-2023, processo n.º 31/2023-T; e já antes, com idêntico entendimento, os acórdãos do CAAD de 22-07-2022, processo n.º 788/2021-T, e de 16-10-2018, processo n.º 115/2018-T). Ao passo que, num outro entendimento, a aferição da jurisdição dos tribunais arbitrais já dependerá do resultado que o intérprete alcance quanto à qualificação dos tributos, em função das suas características e do seu regime jurídico (cf., por exemplo, acórdão do CAAD 05-01-2023, processo n.º 304/2022-T; e acórdão do CAAD de 15-01-2024, processo n.º 375/2023-T). Sobre esta questão, o Tribunal arbitral entende que, havendo jurisprudência que aponte para uma determinada classificação, não pode o intérprete e aplicador do direito deixar de daí retirar as devidas conclusões em matéria de jurisdição.

**20.** A Constituição refere-se abertamente a três modalidades de tributos – impostos, taxas e contribuições financeiras (artigo 165, n.º 1, i) da CRP). Para cada um destes tributos, em razão do tipo de ablação patrimonial que representam para o contribuinte, prevê a Constituição um acervo de regras formais, orgânicas e materiais distinto, embora com semelhanças no plano dos tributos bilaterais (taxas e as contribuições financeiras).

**21.** A divisão tripartida dos tributos afirmou-se com a revisão constitucional de 1997, por oposição à *summa divisio*, até aí vigente, entre impostos e taxas. Com a inclusão de um segundo tipo de tributos bilaterais (as contribuições financeiras), o teste da bilateralidade – segundo qual os tributos rigorosamente bilaterais seriam taxas e os tributos não rigorosamente bilaterais seriam impostos – deixou de ser *determinante* no processo de qualificação. Se antes da revisão de 1997 o processo de qualificação não era simples, uma vez que uma plêiade de tributos merecia uma qualificação distinta daquela para que remeteria o seu *nomen iuris* (princípio da irrelevância do *nomen iuris*), o contencioso constitucional da qualificação dos tributos tornou-se, a partir dessa data, ainda mais complexo, atenta a proliferação de tributos híbridos, a meio-caminho entre taxas e impostos.

**22.** Assim, o imposto é uma prestação pecuniária e coativa, com estrutura unilateral. Cada um é chamado a contribuir para os encargos da comunidade independentemente de receber algo em troca, na medida da sua força económica ou da sua capacidade de pagar (princípio da capacidade contributiva). Os impostos pretendem arrecadar receitas para custear as despesas públicas gerais do Estado (artigo 5.º, n.º 1 da LGT). Coerentemente, visto que os impostos agridem o património do particular de forma mais intensa que outros tributos, a Constituição sujeita-os a um regime formal e orgânico bastante rigoroso (reserva de lei integral), colocando sob a alçada do legislador parlamentar todo o regime jurídico de cada um dos impostos.

**23.** Já as contribuições financeiras são prestações pecuniárias coativas, assentes numa estrutura comutativa, exigidas como contrapartida de uma prestação administrativa de que presumivelmente os respetivos sujeitos passivos, por integrarem um determinado grupo homogéneo, beneficiaram ou causaram.

**24.** A constitucionalização das contribuições financeiras, promovida pela revisão de 1997, visou abarcar uma categoria de tributos que, embora não possuíssem uma estrutura unilateral, não compartilhavam da bilateralidade rigorosa das taxas. Todavia, a circunstância de o legislador de revisão ter optado por subordinar as contribuições financeiras a um regime formal e orgânico semelhante ao das taxas é suficientemente revelador de que a estrutura e a finalidade das contribuições financeiras se aproximam mais dos tributos bilaterais do que dos tributos unilaterais.

**25.** Como se esclarece no acórdão n.º 344/19, do Tribunal Constitucional, a propósito da “taxa” SIRCA:

*“A criação de tributos dirigidos à compensação de prestações presumidas e admissibilidade de um quadro amplo de incidência das taxas torna mais diluída a fronteira entre as diferentes categorias de tributos e muito mais delicada a respetiva qualificação. Se atendermos à «natureza» que assume a prestação do ente público, a linha de fronteira entre as diferentes categorias de tributos públicos pode demarcar-se do seguinte modo: se o pressuposto de facto gerador do tributo é alheio a qualquer prestação administrativa ou se traduz numa prestação meramente eventual, estamos perante um imposto; se o facto gerador do tributo consubstancia uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada por um grupo em que o sujeito passivo se integra, estamos perante uma contribuição; se o facto gerador do tributo é constituído por uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo causador ou beneficiário, ou por um facto que, de acordo com as regras da experiência, constitui um indicador seguro da existência daquela prestação, estamos perante uma taxa”.*

**26.** A diferença decisiva entre imposto e contribuição financeira é dada, portanto, pela identificação expressa ou implícita de uma prestação administrativa – ainda que grupal ou presumida, no caso das contribuições financeiras. Em termos coadjuvantes, a jurisprudência constitucional reconhece igualmente a importância do critério finalístico, admitindo que a consignação da receita do tributo – por oposição ao financiamento das despesas públicas gerais – pode constituir uma orientação relevante (ainda que não determinante) no esclarecimento da sua natureza. Como se lê no acórdão n.º 268/2021, do Tribunal Constitucional, a propósito da Contribuição sobre o setor bancário:

*“A distinção entre as três categorias tributárias parte da consideração simultânea de um critério finalístico a par de um critério estrutural ou do pressuposto e da finalidade do tributo (...). Em linha com a conclusão que antecede, tem sido sublinhada pela jurisprudência do Tribunal a importância de atender, ainda, ao elemento teleológico do tributo (critério finalístico), na medida em que este pode constituir um indicador determinante no esclarecimento da sua natureza (...). Nesta perspetiva, a consignação de receitas à entidade pública competente para financiar as prestações subjacentes aos tributos que as geram constitui, por regra, «uma qualidade reveladora da natureza comutativa destes tributos, por tal consignação significar que a receita não pode ser desviada para o financiamento de despesas públicas gerais» (Acórdãos n.ºs 539/2015, 320/2016, 7/2019, 255/2020). (v. Acórdãos n.ºs 344/2019 e 255/2020)”.*

**27.** Com base nestes critérios, o Tribunal Constitucional qualificou como contribuições financeiras tributos tão variados como as taxas de regulação e supervisão económica (acórdão n.º 365/2008), a taxa pela utilização do espectro radioelétrico (acórdão n.º 152/2013), as penalizações pela emissão de carbono (acórdão n.º 80/2014), a Contribuição extraordinária sobre o setor energético (acórdão n.º 7/2019), a taxa de segurança alimentar mais (acórdão n.º 539/2015) ou a contribuição sobre o setor bancário (acórdão n.º 268/2021). Foram ainda qualificadas como contribuições financeiras a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (cf. acórdão do STA de 10.05.2023, processo n.º 0191/20.4BEVIS), assim como a taxa de promoção e de coordenação do Instituto da Vinha e do Vinho (cf. acórdão do STA de 26.09.2018, processo n.º 0299/13.2BEVIS 01007/17), ou a taxa anual devida pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas (acórdão do TCA de 29.09.2022, Processo n.º 21/13.3 BELRS).

**28.** Uma vez denotada a estrutura comutativa do tributo, as eventuais inconsistências ou incoerências do seu regime jurídico deverão ser tratadas no âmbito do princípio da igualdade material, tomado como *critério de equivalência*, ferindo de inconstitucionalidade material as normas do regime jurídico do tributo que o contrariem (cf., neste sentido, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 344/2019, sobre a taxa SIRCA, e n.º 101/2023, sobre a Contribuição extraordinária do setor energético, quando aplicada aos operadores do setor do gás).

**29.** Ora, a Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto) e constitui “a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis” (artigo 3.º, n.º 1). Por financiamento da rede rodoviária entende-se

“a respetiva conceção, projeto, conservação, exploração, requalificação e alargamento” (artigo 3.º, n.º 2).

**30.** A incidência objetiva do tributo coincide com a do ISP, ou seja, o tributo incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1). E o mesmo sucede com a incidência subjetiva, uma vez que os sujeitos passivos do tributo coincidem com os sujeitos passivos do ISP (artigo 5.º, n.º 1). Além disso, é aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações (artigo 5.º, n.º 1). Finalmente, o produto da CSR constitui receita própria da concessionária da rede rodoviária nacional, a EP – Estradas de Portugal, E.P.E, que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A (artigo 6.º).

**31.** Destarte, não obstante a operação “cosmética” que o legislador ensaia na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, ao identificar como facto tributário a utilização da rede rodoviária nacional, consignando a receita do tributo à respetiva concessionária – a Infraestruturas de Portugal – a CSR aproxima-se de um simples *desdobramento do ISP*, partilhando com este a incidência objetiva e subjetiva, bem como os aspetos da liquidação e cobrança (cf. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.º ed., reimpressão, Almedina, 2021, p. 384, nota n.º 8).<sup>1</sup>

Como se lê no acórdão do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T, não existe “*qualquer nexa específico entre o benefício emanado da actividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos*”. Na verdade, «*o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respectivos utilizadores, que são os beneficiários da actividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (agora IP), verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados*”. Falta à CSR, portanto, a estrutura comutativa ou de bilateralidade difusa que subjaz às contribuições financeiras e que as distingue dos impostos.

**32.** Esta conclusão é corroborada pelo Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, o qual, em razão dos princípios da interpretação conforme e do primado do Direito da União Europeia, se projeta como elemento determinante na qualificação do tributo. Efetivamente, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a qualificação de uma tributação, um imposto,

<sup>1</sup> Cf., igualmente, os acórdãos do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T; de 03-08-2022, processo n.º 629/2021-T; de 16-01-2023, processo n.º 305/2022-T; de 09-02-2024, processo n.º 490/2023-T; de 01-02-2024, processo n.º 332/2023-T; de 14-05-2024, processo n.º 790/2023-T, entre outros.

uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objetivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional (cf. acórdãos *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia*, processo C-189/15, §29; e *Test Claimants in the FII Group Litigation*, processo C-446/04, §107, entre outros).

**33.** É certo que, no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça (Processo n.º 564/2020-T), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto. Entende o Tribunal arbitral, todavia, que na decisão em que culminou esse pedido de reenvio – o Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21 – o Tribunal de Justiça não colocou em causa essa qualificação, precisamente por considerar que, pela sua estrutura e regime jurídico, a CSR preenchia as características de uma imposição indireta, concretamente, de um imposto indireto sobre os produtos petrolíferos. Por outras palavras, foi o legislador português que, não obstante apelidar o tributo “contribuição”, definiu a respetiva incidência subjetiva, objetiva, liquidação e cobrança em termos análogos às do ISP. Em condições que levaram o Tribunal de Justiça a assumir que a CSR teria uma finalidade *exclusivamente orçamental* para efeitos do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, e que poderia entravar as trocas comerciais pondo em causa o efeito útil da harmonização levada a cabo pela Diretiva no domínio do imposto sobre produtos petrolíferos (Despacho *Vapo Atlantic*, §26).

**34.** Não constituindo a qualificação da CSR uma questão puramente interna, há que concluir que a CSR é um imposto indireto para efeitos da Diretiva 2008/118/CE, e consequentemente, também para efeitos da legislação portuguesa que se enquadre no âmbito de aplicação da Diretiva, como é o caso da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. Ou seja, se o Tribunal de Justiça tratou a CSR como um desdobramento do ISP, não pode o intérprete e aplicador português deixar de fazer o mesmo, procurando uma interpretação e aplicação uniformes do Direito da União.

**35.** Termos que se julga improcedente a exceção dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

**b) Exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, por outra via**

**36.** A AT suscita, na sua resposta, a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, mas por outra via (ou em razão da causa de pedir), exceção dilatória cuja procedência acarreta a absolvição da ré da instância (artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, a) do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT).

**37.** Sustenta que o pedido formulado pelas Requerentes, que passa pela declaração de ilegalidade do regime da CSR (pontos 38.º a 49.º da Resposta), extravasa o âmbito da jurisdição arbitral tributária prevista no artigo 2.º do RJAT, que assenta num contencioso de mera anulação. Este não consente “*o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-administrativa do Estado*” (ponto 43.º da Resposta), “*não sendo da competência do tribunal arbitral (...) a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação*” (ponto 44.º). Uma interpretação do artigo 2.º do RJAT que permitisse a apreciação dos pedidos formulados pelas Requerentes seria, no entender da AT, inconstitucional, porquanto vedada pela letra e pelo espírito da lei (ponto 47.º da Resposta).

**38.** A exceção dilatória invocada pela AT não procede. Vejamos.

**39.** As Requerentes não pedem a declaração de ilegalidade do regime jurídico onde está consagrada a CSR (Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto). Pedem, na verdade, a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e, bem assim, a anulação dos atos de liquidação de CSR e dos atos de repercussão do tributo sobre a sua esfera jurídica, inerentes às faturas juntas com o PPA. Fazem assentar, porém, a anulação das liquidações num vício de ilegalidade abstrata, por oposição à ilegalidade concreta, porquanto o que está em causa é a ilegalidade do tributo (por desconformidade do ato legislativo que o criou com a CRP ou por incompatibilidade com o DUE), e não a ilegalidade do ato que faz aplicação da lei ao caso concreto (cf. acórdão do STA de 20-03-2019, processo n.º 0558/15.0BEMDL 0176/18).

**40.** O controlo incidental ou concreto da constitucionalidade das normas assenta, precisamente, na destrição entre questão principal e questão de constitucionalidade. Como se lê no artigo 204.º da CRP, pedra angular do modelo de fiscalização concreta português, “*nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas contrárias à Constituição*”.

**41.** *In casu*, mesmo que a inconstitucionalidade ou a incompatibilidade com o DUE seja o catalisador da impugnação, *o feito submetido a julgamento não é a inconstitucionalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, nem tão-pouco a sua incompatibilidade com o Direito da União, mas a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR (artigo 99.º do CPPT)*.

**42.** A idiossincrasia do modelo português de fiscalização concreta é a de que todos os juízes, em todos os tribunais, têm não só o poder-dever de verificar a conformidade constitucional das normas legais aplicáveis (poder-dever de exame), mas também de recusar a sua aplicação caso concluam pela sua inconstitucionalidade (poder-dever de rejeição). Não podendo, então, o juiz, nos termos do artigo 204.º CRP da Constituição, aplicar normas inconstitucionais, ele fica

obrigado a decidir, seja a pedido das partes seja oficiosamente, a referida questão de constitucionalidade, isto é, tem de decidir previamente se a norma em causa é ou não inconstitucional. “*E, como o Tribunal Constitucional tem também vindo a afirmar, os Tribunais Arbitrais (necessários ou voluntários) são também tribunais, dispendo do poder-dever de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso de um processo arbitral e de recusar a aplicação das que considerem inconstitucionais*” (cfr. acórdão do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T).

**43.** Aliás, num modelo como o português, que não conhece a figura da ação direta de constitucionalidade, entendida como o direito dos cidadãos de pedirem ao Tribunal Constitucional a declaração de inconstitucionalidade de normas, a possibilidade de os particulares, nos feitos submetidos a julgamento, suscitarem a questão de constitucionalidade é *imprescindível* para assegurar o direito fundamental de acesso à justiça constitucional e a uma tutela jurisdicional efetiva em matéria constitucional. Por essa razão, não poderia o RJAT – agora sim, sob pena de inconstitucionalidade – deixar de consagrar a figura do recurso de constitucionalidade quando, na decisão arbitral, se recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento em inconstitucionalidade ou se aplique norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada no processo (artigo 24.º, n.º 1 do RJAT).

**44.** Idêntico raciocínio é aplicável, *mutatis mutandis*, à incompatibilidade com o Direito da União. Também aqui, por força do princípio do efeito direto, conjugado com o princípio do primado, estão todos os tribunais nacionais, nos feitos submetidos a julgamento, sob o dever de desaplicar as normas de direito interno incompatíveis com o Direito da União. Não podendo um tal dever ficar na dependência de regras internas que atribuam aos tribunais superiores competência exclusiva para afastar a aplicação dessas normas. Foi esse o dito do Tribunal de Justiça no acórdão *Simmenthal*, processo C-106/77: “[*Q*]ualquer juiz nacional tem o dever de, no âmbito das suas competências, aplicar integralmente o direito comunitário e proteger os direitos que este confere aos particulares, considerando inaplicável qualquer disposição eventualmente contrária ao direito interno, quer seja esta anterior ou posterior à norma comunitária” (§21).

**45.** A sustentar o seu argumento, a AT invoca os acórdãos do STA (ponto 49.º da Resposta), proferidos no âmbito dos processos n.ºs 01390/17 e 0637/15, e um acórdão do TCA Norte, proferido no âmbito do processo n.º 00502/15.4BEPRT. Mas também aqui sem acerto.

**46.** Com efeito, o que estava em causa no primeiro daqueles arestos era uma ação popular administrativa na forma de providência cautelar de suspensão de eficácia do disposto na norma do artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, na redação introduzida pelo artigo 217.º da Lei n.º 42/2016, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2017. Já no

segundo, o STA limitou-se a declarar a incompetência absoluta para a apreciação da legalidade de atos emitidos no exercício da função político-legislativa (artigo 4.º, n.º 2, a) do ETAF), ajuizando que o ato em causa – um decreto-lei – apesar da sua natureza individual e concreta, não continha um ato administrativo sob a forma legislativa que o Tribunal pudesse apreciar. E no terceiro, o TCA Norte reiterou não ter competência para declarar a ilegalidade e consequente nulidade das normas públicas inseridas em atos legislativos que fixaram a introdução de portagens em autoestradas. O que, como facilmente se percebe, nada tem que ver com um pedido de ilegalidade de um ato de liquidação de um imposto, que não é um ato da função político-legislativa, mas um ato característico da função administrativa.

**47.** Acrescenta a AT, nos pontos 50.º a 60.º da Resposta, que os atos de repercussão não integram o âmbito material de competência dos tribunais arbitrais tributários, tal como definido no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT. Pelo que ainda que o Tribunal arbitral devesse considerar-se competente para a apreciação da validade dos atos de liquidação de CSR, nunca poderia debruçar-se sobre a validade de atos de repercussão, que não são atos tributários, nem correspondem, *in casu*, a uma situação de repercussão legal.

**48.** Também aqui não assiste razão à Requerida. O pedido de pronúncia arbitral não tem por objeto a anulação de atos de repercussão *per se*, mas antes a anulação dos atos de liquidação de CSR posteriormente repercutida sobre os adquirentes de combustível. Neste sentido, caso a anulação das liquidações venha a ser julgada procedente, impõe-se à AT, nos termos do artigo 100.º da LGT e do artigo 22.º da CRP, “a reposição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade” e, nessa medida, também a eliminação dos atos de repercussão, sem a qual não haverá reposição da situação atual hipotética.

**49.** Termos em que julga improcedente a exceção dilatória de incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria.

### **c) Questão da ilegitimidade das Requerentes**

**50.** A AT pugna, nos pontos 61.º a 132.º da sua defesa por exceção, pela ilegitimidade processual ativa das Requerentes, o que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 2 e 577.º, a) CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) RJAT, consubstancia uma exceção dilatória, que, se verificada, implica a absolvição da Requerida da instância.

**51.** Segundo a AT, atento o regime especial previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, só o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo e a quem foi liquidado o imposto tem legitimidade para requerer a revisão oficiosa e, consequentemente, para apresentar o pedido de pronúncia arbitral. Ora, o sujeito passivo da CSR é o sujeito passivo do ISP, aplicando-se as

mesmas regras em termos de liquidação e cobrança (artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto). Portanto, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto porque não integram a relação jurídica tributária relativa à liquidação originada pela DIC.

**52.** Por outro lado, a AT alega que as Requerentes carecem de legitimidade à luz do disposto no artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT, porquanto no caso concreto não estará em causa uma situação de repercussão legal, mas de mera repercussão económica ou de facto. A repercussão económica depende da decisão dos sujeitos passivos de, no âmbito das suas relações comerciais, regidas pelo direito civil, procederem, ou não, à transferência parcial ou total da carga fiscal para os seus clientes (ponto 93.º da Resposta). As Requerentes não só não conseguem demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriram às suas fornecedoras inclui o montante pago a título de CSR pelo sujeito passivo que introduziu o combustível no mercado, como não conseguem demonstrar que não o repassaram no preço dos serviços prestados aos seus clientes ou consumidores finais (pontos 99.º e 112.º da Resposta). A repercussão meramente económica não se pode presumir, devendo ser provada, ónus não observado pelas Requerentes nos presentes autos, porquanto as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pelas Requerentes. Também a declaração da F..., S.A. sob o documento n.º 02 não tem a virtude de provar tanto quanto alegam as Requerentes, visto que se trata de uma declaração genérica, desprovida de valor probatório e que não especifica os montantes alegadamente repercutidos sobre os adquirentes de combustível (pontos 102.º a 132.º da Resposta). E sem a possibilidade de identificar os atos de liquidação subjacentes às transações posteriores a Requerida poderia, no limite, ser sucessivamente condenada a pagar os mesmos montantes de CSR a todo e qualquer operador económico interveniente na cadeia comercial (pontos 133.º a 136.º da Resposta).

**53.** As Requerentes reputam de incoerente a posição assumida pela AT, uma vez que esta, nas ações de impugnação intentadas pelos sujeitos passivos de CSR, sustenta que a legitimidade processual pertence aos adquirentes de combustível que suportaram o imposto através de repercussão legal, ao passo que nas ações intentadas pelos adquirentes de combustível, afirma que a legitimidade processual pertence, afinal, aos sujeitos passivos do tributo. Posição que consideram “reprovável”, à luz do princípio da boa-fé e da proteção da confiança (pontos 18.º e 19.º da pronúncia sobre exceções).

**54.** Invocam, de igual modo, que são parte legítima do procedimento e processo tributários, seja nos termos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, uma vez que, tendo suportado o encargo do tributo, são titulares de um interesse legalmente protegido na obtenção da anulação das liquidações de CSR, seja nos termos do artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT. Entendem que o legislador pretendeu onerar, única e exclusivamente, o consumidor de combustível (enquanto putativo utilizador da rede

rodoviária nacional) e não quem está a montante (os fornecedores de combustível) ou a jusante desta transação, designadamente os adquirentes dos bens e serviços dos consumidores de combustível. Asserção, aliás, atestada pela entrada em vigor do artigo 2.º do CIEC, na redação dada pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, que corresponde ao “reconhecimento pelo legislador tributário de que a repercussão sempre foi obrigatória (i.e decorrente da lei) nos impostos especiais sobre o consumo, nos quais se inseria (ainda que ilegalmente) a CSR” (ponto 45.º da pronúncia sobre exceções).

**55.** Avançam, assim, que qualquer interpretação das disposições conjugadas dos artigos 18.º, n.º 3 e 78.º da LGT e do artigo 9.º do CPPT que conclua no sentido da ilegitimidade das Requerentes constitui uma violação do princípio da efetividade, no quadro do DUE, uma vez que será impossível ou excessivamente difícil obter o reembolso do tributo indevidamente suportado diretamente junto do fornecedor de combustível, designadamente através de uma ação cível de repetição do indevido (ponto 60.º da pronúncia sobre exceções). Neste sentido, “sempre serão inconstitucionais as normas extraídas dos artigos 18.º, n.º 4, e 9.º da Lei Geral Tributária e 9.º do CPPT, se interpretadas no sentido de não terem os repercutidos legitimidade processual para demandar diretamente a Autoridade Tributária e Aduaneira com vista ao reembolso dos tributos por si efetivamente suportados, por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e, bem assim, do princípio da efetividade, consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP” (ponto 62.º da pronúncia sobre exceções).

Decidindo,

**56.** A legitimidade é a qualidade de ser parte ativa ou passiva num procedimento ou processo tributários. Trata-se de um requisito cuja verificação condiciona a apreciação da questão de fundo e não de uma condição de procedência do pedido. Razão pela qual, nesta fase, se atende à configuração da relação jurídica *tal como alegada pelo autor*, sem cuidar de saber se o direito invocado efetivamente existe na sua esfera jurídica [Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, vol. I, 2006, p. 120 (anotação ao art. 9.º)].

**57.** A lei tributária parte de um conceito amplo de legitimidade, que não coincide plenamente com a qualidade de sujeito ativo ou passivo na relação jurídica tributária, abrangendo a AT, os contribuintes, os substitutos, os responsáveis, outros obrigados tributários e “quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” (artigo 9.º, n.º 1 do CPPT). Neste sentido, estão abrangidos tantos quantos possam dizer-se afetados pelo que venha a ser decidido no procedimento ou processo tributários, ou seja, que tenham nele um interesse económico a defender (Rui Duarte Morais, *Manual de procedimento e processo tributário*, Almedina, 2012, p. 58). Por outro lado, o artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT, embora privando quem suporte o imposto por repercussão legal da qualidade de sujeito passivo da relação jurídica tributária, estende ao

repercutido legal as garantias dos contribuintes, concretamente o direito de reclamação, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral.

**58.** Entende o Tribunal arbitral que, seja pela via do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, seja pela via do artigo 18.º, n.º 1, a) da LGT, as Requerentes têm legitimidade processual para apresentar a presente ação. É certo que o CIEC não continha, até à entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, 30 de dezembro, uma norma semelhante à do artigo 37.º do CIVA, ou seja, uma norma que previsse expressamente o dever de incluir no preço a pagar pelo adquirente dos bens a importância de imposto liquidada pela AT ao sujeito passivo. Todavia, entende o Tribunal arbitral que a referência à “repercussão legal” inscrita no artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT terá de abranger todos aqueles casos em que a lei, direta ou indiretamente, faz assentar o regime jurídico do tributo num princípio de repercussão legal do imposto, ou seja, em que a lei pretende que a ablação patrimonial do imposto seja suportada, não pelo sujeito passivo, mas pelo titular da manifestação de capacidade contributiva que lhe dá causa.

**59.** É o que sucede com a CSR, que, como dispõe o artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, constitui “a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, *tal como esta é verificada pelo consumo de combustíveis*”. A manifestação de capacidade contributiva que dá causa à CSR – e que o legislador entendeu tributar – não é a introdução dos combustíveis no mercado, mas o próprio consumo de combustíveis por parte dos utilizadores da rede rodoviária nacional.

**60.** A nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pelo artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, 30 de dezembro, limita-se a reconhecer abertamente aquilo que já resultava do regime jurídico dos IEC na versão anterior, ou seja, que o ISP e a (entretanto extinta) CSR assentam num princípio da repercussão legal.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> O artigo 2.º do CIEC tem agora a seguinte redação: “*Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”. Conclusão para que já antes apontava o artigo 93.º-A do CIEC, que se refere abertamente ao “*imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos suportado pelas empresas de transporte de mercadorias e de transporte coletivo de passageiros*”. Apesar da controvérsia constitucional em torno das leis interpretativas em matéria fiscal, nem todas as leis a que o legislador atribua natureza interpretativa serão retroativas e, conseqüentemente, inconstitucionais. No acórdão n.º 121/2023, tirado em Plenário, o Tribunal Constitucional consolidou a distinção entre leis “genuinamente” interpretativas, que são aquelas que vêm fixar um do sentidos possíveis de uma norma controvertida e que, por isso, não frustram as legítimas expectativas dos contribuintes, e as leis “falsamente” interpretativas, ou seja, leis às quais o legislador atribui caráter interpretativo, mas que têm conteúdo inovador desfavorável para o contribuinte, que são proibidas à luz do artigo 103.º, n.º 3 da CRP.

**61.** O alcance subjetivo do artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT encontra igualmente reconhecimento na doutrina jus tributária. Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa escreveu, ainda antes da alteração legislativa de que resultou a atual redação do artigo 2.º do CIEC:

*“Nos casos de repercussão legal do imposto, apesar de aquele que suporta o encargo do imposto não ser sujeito passivo, é-lhe assegurado o do direito de reclamação, recurso e impugnação [art. 18º, nº 4, da LGT]. São casos de repercussão legal os do IVA e dos impostos especiais de consumo, pois, em face dos respetivos regimes legais, a lei exige o pagamento dos tributos aos intervenientes no processo de comercialização dos bens ou serviços, visando fazer com que eles venham a ser pagos pelos consumidores finais, que são os titulares da capacidade contributiva que se pretende Tributar” [Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, vol. I, 2006, p. 106 (anotação ao art. 9.º)].*

**62.** Também Sérgio Vasques pugna pela indistinção, para efeitos da aplicação do n.º 2 do artigo 54.º da LGT (*“As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras”*), entre a repercussão prevista para o IVA e a repercussão que vale para os impostos especiais sobre o consumo:

*“O artigo 54.º, n.º 2 da LGT acrescenta ainda que as garantias dos contribuintes se aplicam também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, “na parte não incompatível com a natureza destas figuras”. A. Lima Guerreiro (2001), 254, observa a propósito que as normas de procedimento da LGT se aplicam à repercussão obrigatória que podemos dizer existir no contexto do IVA em virtude da obrigação geral da menção em factura, e a uma repercussão facultativa, que mais frequentemente encontramos na área dos impostos especiais sobre o consumo, taxas e contribuições. E, bem vistas as coisas, faltam razões para distinguir entre uma e outra modalidade de repercussão, quando está em jogo facultar defender o repercutido contra a exigência de tributo superior ao devido (...)” [Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2021, p. 402, nota n.º 35].*

**63.** Independentemente da leitura que se faça do artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT, a legitimidade processual das Requerentes resulta, também, do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT e do conceito amplo de legitimidade que aí se sufraga (Bruno Botelho Antunes, *“Impugnação judicial em retenções na fonte – uma nova perspetiva sobre o interesse processual”*, *Fiscalidade*, n.º 37, 2009, pp. 101-112). Ou seja, mesmo que se entenda que o regime jurídico da CSR não assenta

num princípio de repercussão legal, há que reconhecer que o adquirente de combustíveis alega a titularidade de um interesse legalmente protegido para efeitos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, podendo intervir no processo tributário nessa qualidade (cfr., neste sentido, o acórdão do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T, a decisão do CAAD de 08-11-2023, Processo n.º 294/2023-T). Isto independentemente da repercussão se achar provada nos autos, já que a questão da prova da repercussão será apreciada posteriormente, na matéria de facto e na fundamentação de direito.

**64.** A Autoridade Tributária refere ainda que as Requerentes, não sendo sujeitos passivos do imposto, carecem não apenas de legitimidade processual, mas também de legitimidade substantiva, que constitui uma exceção perentória e conduz à absolvição do pedido, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT (ponto 137.º da Resposta). As Requerentes reagiram argumentando que esta é uma questão que respeita necessariamente ao fundo da causa, com a necessária apreciação dos factos alegados (pontos 67.º a 69.º da pronúncia sobre exceções).

**65.** Também neste ponto não assiste razão à Requerida. A chamada legitimidade substancial ou substantiva tem que ver com a efetividade da relação jurídica material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constitui um requisito da procedência do pedido e não uma condição para a apreciação do mérito.

**66.** Neste sentido, a legitimidade substantiva só pode ser analisada em função dos factos que sejam dados como provados ou não provados, ou seja, aquando da apreciação do mérito do pedido, não consubstanciando, em coerência, uma exceção perentória (cfr. acórdão do CAAD de 14-05-2024, referente ao Processo n.º 790/2023-T).

**67.** O que vem de dizer-se é extensível à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis, a que a Requerida se refere no ponto 124.º da Resposta. Essa é matéria de prova que terá de ser analisada no âmbito da decisão arbitral quanto ao fundo e que não integra, em si, uma qualquer exceção, nem dilatória, nem perentória.

#### **d) Questão da ineptidão da petição inicial**

**68.** A Requerida alega, nos pontos 138.º a 176.º da sua defesa, a ineptidão da petição inicial, com a conseqüente nulidade de todo o processo, ao abrigo dos artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, al. b) do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. c) do RJAT.

**69.** Acrescenta que o PPA não cumpre os pressupostos vertidos no artigo 10.º, n.º 2 do RJAT porquanto não identifica o ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, nem

as declarações de introdução no consumo que deram origem às liquidações de CSR por parte da AT. E, acrescenta, a AT não tem forma de suprir esta omissão, atenta a impossibilidade de estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação de CSR junto do fornecedor de combustível e as faturas de aquisição de combustível apresentadas pelas Requerentes (ponto 163.º da Resposta). Isto acontece porque os sujeitos passivos declaram a introdução de combustível no mercado em múltiplas alfândegas, submetendo as exigidas DIC, combustível esse destinado a múltiplos clientes e depois revendido a outros tantos. Portanto, as transações de combustível em que a CSR terá sido alegadamente repercutida não têm por base um ato de liquidação específico.

**70.** Por outro lado, alega a Requerida que também não é possível fazer qualquer correspondência entre as quantidades de produtos introduzidas no consumo e as quantidades de produto adquiridas pelas Requerentes à sua fornecedora, por a liquidação de CSR ter como referência uma base tributável (artigo 91.º, n.º 1 do CIEC) que não é mantida nas vendas subsequentes (ponto 168.º da Resposta). Destarte, o valor efetivamente recebido pela AT seria sempre, em caso de procedência do pedido, inferior ao montante que as Requerentes pretendem que lhes seja devolvido.

**71.** Existe, finalmente, no entender da AT, contradição entre o pedido e a causa de pedir, por não ser possível inferir a partir da alegada ilegalidade das liquidações a ilegalidade das repercussões de CSR. O Tribunal arbitral pode pronunciar-se sobre a legalidade de liquidações, que são atos tributários, mas não pode pronunciar-se sobre a legalidade de fenómenos de repercussão económica, que não são atos tributários. Dito de outro modo, o Tribunal arbitral pode pronunciar-se sobre o pedido, mas não com uma tal causa de pedir (pontos 177.º a 183.º da resposta).

**72.** As Requerentes, na resposta às exceções arguidas pela Requerida, argumentam que os atos de repercussão estão identificados nos autos e que, quanto aos atos de liquidação da CSR, carregaram para o processo todos os elementos de que dispunham (e poderiam dispor), cumprindo, por isso, o disposto no artigo 10.º, n.º 2, b) do RJAT. Juntaram, concretamente, as faturas que atestam a aquisição de combustível, a declaração do fornecedor de combustível – a F..., S.A. – no sentido de que houve repercussão sobre o adquirente de combustível, e os comprovativos que demonstram o pagamento das respetivas faturas. Em situações como a presente, em que as Requerentes suportam o tributo por intermédio de repercussão legal, e não têm na sua posse os atos de liquidação, cabe à AT, através dos meios ao seu dispor e dos poderes de indagação, mormente à luz do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, averiguar a correlação entre os atos de repercussão legal e os atos de liquidação de CSR que os antecedem, solicitando, se necessário, a coadjuvação do sujeito passivo (ponto 75.º da pronúncia sobre as exceções). Interpretação diferente dos artigos 58.º e 59.º da LGT violaria

---

os princípios constitucionais da proporcionalidade e do acesso ao direito, em conjugação com o direito fundamental a uma tutela jurisdicional efetiva (artigos 18.º e 20.º da CRP) – cf. ponto 81.º da pronúncia sobre as exceções.

**73.** Finalmente, encontra-se o pedido arbitral, no parecer das Requerentes, em total sintonia com a causa de pedir. O pedido é a declaração de ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas de aquisição de combustível juntas aos autos e das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pelo sujeito passivo, e a condenação da AT no reembolso às Requerentes das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios. A causa de pedir consiste no facto de tais atos tributários terem sido praticados mediante aplicação de normas desconformes com o DUE, mormente com o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE (pontos 70.º a 85.º da pronúncia sobre as exceções).

Decidindo,

**74.** O RJAT não contém regime próprio em matéria de exceções e nulidades processuais, aplicando-se, nesta matéria, a título subsidiário, o disposto no CPPT, no CPTA e no CPC, como decorre do previsto no artigo 29.º, n.º 1, a), c) e e) do RJAT (respetivamente).

**75.** A ineptidão da petição inicial é uma exceção dilatória cuja verificação conduz à abstenção de conhecimento do mérito da causa e à absolvição do réu da instância (artigo 278, n.º 1, al. b) do CPC). Trata-se de uma exceção de conhecimento oficioso, conforme preceituado no artigo 196.º do CPC e também no artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, al. b), do CPTA e no artigo 98.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CPPT.

**76.** Do artigo 186.º, n.º 1 do CPC consta uma *lista fechada* de situações geradoras de ineptidão da petição inicial: a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis. De acordo com o n.º 3 do mesmo dispositivo, ainda que os factos essenciais alegados sejam insuficientes, se a ré contestar, decorrendo da contestação que interpretou convenientemente a petição inicial e os pedidos, impugnando expressamente o que foi alegado pelo Autor e, em consequência, requerendo a sua absolvição daqueles, não procede a arguição de ineptidão da petição inicial que eventualmente seja arguida.

**77.** Ora, a exceção relacionada com a ineptidão da petição inicial não procede, porquanto não se verifica nenhuma das situações elencadas no artigo 186.º do CPC. Ao contrário do alegado, não existe contradição entre o pedido e a causa de pedir. As Requerentes pedem a anulação do

ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, o qual por sua vez incidu sobre os atos de liquidação de CSR referentes ao período entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, suportada pelas Requerente através de repercussão legal. A causa de pedir não é a repercussão de um tributo inválido, antes a liquidação de um tributo incompatível com o direito da União, a cujo reembolso o adquirente de combustível tem direito na medida em fique demonstrada a repercussão. Anuladas as liquidações, eliminam-se, igualmente, as consequências que com base nelas se hajam produzido, mormente os atos de repercussão legal na esfera jurídica das Requerentes.

**78.** Quanto à questão da identificação dos atos de liquidação impugnados, a que alude a alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, importa referir que, não sendo as Requerentes sujeitos passivos do imposto, nem os diretos responsáveis pela sua liquidação, mas apenas as entidades que alegadamente suportam o encargo por efeito da repercussão, não lhes compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos. Era sobre a Autoridade Tributária que impendia o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências que permitiriam verificar a existência dos atos de liquidação do imposto, ao abrigo do princípio do inquisitório e do dever de colaboração com os contribuintes (cfr. acórdão do CAAD de 14-05-2024 relativo ao Processo n.º 790/2023-T, §15-16).

A eventual dificuldade que a AT possa ter na identificação das liquidações a que ela própria procedeu junto dos fornecedores de combustíveis é um problema de organização dos seus serviços, que não pode ser imputado nem trazer desvantagem às Requerentes (cfr. acórdão do CAAD de 13-11-2023 relativo ao Processo n.º 410/2023-T).

As Requerentes fizeram tudo quanto poderiam ter feito, juntando os documentos que tinham à sua disposição. Exigir às Requerentes a identificação dos atos de liquidação numa situação com este recorte, em que o repercutido não tem meios para proceder a essa identificação nem ela se assume como imprescindível para a apurar da legalidade da liquidação de CSR que as faturas coonestam, constituiria uma interpretação dos normativos sob apreciação em desalinho com o direito a uma tutela jurisdicional efetiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP (cf. acórdão do CAAD de 13-11-2023 relativo ao Processo n.º 410/2023-T).

**79.** Nestes termos, entende o Tribunal Arbitral que improcede a alegada exceção de ineptidão da petição inicial.

#### **e) Questão da caducidade do direito de ação**

**80.** A AT invoca, seguidamente, vários argumentos relacionados com a tempestividade do pedido de revisão oficiosa, cuja anulação se peticiona, e consequentemente com a tempestividade do pedido arbitral (pontos 184.º a 220.º).

**81.** Argumenta, em primeiro lugar, que não logrando as Requerentes a identificação dos atos de liquidação impugnados, não é possível apurar da tempestividade do pedido de revisão oficiosa recebido em 01-09-2023 e, conseqüentemente, a tempestividade do PPA ora apreciado (pontos 185.º e 186.º da Resposta).

**82.** Depois, ainda que superado este obstáculo, é entendimento da AT que o pedido de revisão é intempestivo, não sendo aplicável o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT, uma vez que inexistente *in casu* “erro imputável aos serviços”. Ao proceder às liquidações de CSR impugnadas, a AT manteve-se fiel ao princípio da legalidade da administração, estando-lhe vedado atuar de forma diversa (ponto 192.º da Resposta). Além disso, a AT não tem a prerrogativa de “desaplicar normas com base num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (atribuição reservada aos Tribunais)” (ponto 194.º da Resposta). Tão-pouco estão verificados os pressupostos de que depende a revisão oficiosa em caso de injustiça grave e notória (artigo 78.º, n.º 4 LGT), uma vez que não foi cobrado qualquer imposto superior ao previsto na lei (ponto 203.º da Resposta).

**83.** Alega, finalmente, que o artigo 15.º do CIEC, onde estão previstas regras gerais de reembolso em caso de erro na liquidação, expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto, é *lex specialis* relativamente ao artigo 78.º da LGT. De acordo com aquele normativo, só os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução do consumo dos produtos em território nacional têm, no prazo de três anos a contar da liquidação do imposto, legitimidade para apresentar o pedido de reembolso (artigo 15.º, n.ºs 2 e 3 do CIEC). Prazo que, em 31-08-2023, data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, já estaria terminado (ponto 215.º da Resposta). Na verdade, ainda que se considerasse o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, também este estaria ultrapassado no que respeita à impugnação de liquidações anteriores a 31 de agosto de 2019 (ponto 216.º da Resposta).

**84.** Assim, sendo a caducidade do direito de ação uma exceção dilatória nos termos do artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, k) do CPTA, deve nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido ou da instância.

**85.** As Requerentes argumentam que, mesmo admitindo (por cautela) que a CSR é uma contribuição financeira, e não um imposto, a revisão oficiosa é um meio procedimental idóneo para reagir contra a ilegalidade de liquidação de qualquer tributo, inclusivamente da CSR. O prazo de revisão oficiosa deve contar-se, nestes casos, por referência à data da tomada de conhecimento da liquidação do tributo (pontos 86.º a 97.º da Resposta). O prazo aplicável é o prazo de 4 anos a contar da data da liquidação, constante do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, uma vez que a AT, ao liquidar a CSR, incorreu em “erro imputável aos serviços”, em especial num erro de direito, aplicando normas contrárias ao Direito da União.

**86.** É entendimento deste Tribunal Arbitral que também esta exceção deve ser julgada improcedente, atenta a análise a seguir efetuada.

**87.** O artigo 15.º do CIEC contém um conjunto de disposições comuns às várias modalidades de reembolso previstas no Código, seja o reembolso por erro (artigo 16.º), o reembolso na expedição (artigo 17.º), o reembolso na exportação (artigo 18.º), reembolso na retirada do mercado (artigo 19.º) e outros casos de reembolso (artigo 20.º), nos seguintes termos:

***Artigo 15.º***

***Regras gerais do reembolso***

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

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

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

*4 - O reembolso só pode ser efectuado desde que o montante a reembolsar seja igual ou superior a (euro) 25.*

**88.** Ora, como se lê no acórdão do CAAD de 14-05-2024, referente ao Processo n.º 790/2023-T, o regime especial previsto nos artigos 15.º e seguintes do CIEC vale para o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação. Ora, no presente processo o que está em causa não é um pedido de reembolso *tout court*, mas uma declaração de ilegalidade de atos de liquidação de um imposto, à qual se pode seguir, verificados os demais pressupostos, a condenação da AT na restituição do imposto indevidamente pago.

**89.** Resulta, por outro lado, do n.º 1 do artigo 78.º da LGT que a revisão do ato tributário prevista naquele dispositivo constitui um meio de correção de erros na liquidação de tributos levado a cabo pela própria administração tributária (a revisão é da competência de quem praticou o ato tributário), e que pode partir da iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa (reclamação graciosa) e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou da iniciativa da administração, no prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em *erro imputável aos serviços*.

**90.** É entendimento pacífico da jurisprudência do STA que, para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e em face da teleologia que subjaz ao instituto da revisão, este não abrange apenas os pedidos de revisão oficiosa da iniciativa da administração tributária, mas também a revisão do ato de liquidação requerida pelo sujeito passivo e como tal abrangida pelo prazo alargado de 4 anos. A revisão é, portanto, um afloramento do dever de revogação de atos tributários ilegais, que encontra arrimo nos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, que são princípios fundamentais da atividade administrativa (cf. artigo 266.º, n.º 2 CRP e artigo 55.º da LGT). E *«face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes»* (acórdão do STA, 11-05-2005, processo n.º 0319/05).

**91.** Neste sentido, a revisão do ato tributário prevista no n.º 1 do artigo 78.º da LGT é um modo de reação *complementar* aos meios administrativos e contenciosos gerais e especiais, que tem o seu campo primordial de aplicação naquelas situações em que já não é possível a impugnação do ato tributário, ou seja, em todos os casos em que o contribuinte, não logrou lançar mão, por sua iniciativa, dos processos impugnatórios previstos na lei (cf. decisão arbitral do CAAD de 24.06.2021, processo n.º 500/2020-T). Como se lê no acórdão do STA de 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL, *“[e]m função do respetivo, integral, conteúdo normativo, o art. 78.º da LGT consubstancia, no âmbito da proteção dum Estado de Direito, um depósito de garantias, acrescidas, de defesa e reposição da legalidade, concedidas aos sujeitos de relações jurídico-tributárias”*.

**92.** Assim, ainda que versassem sobre a mesma matéria, os mecanismos de reembolso previstos nos artigos 15.º e ss. do CIEC não afastam a aplicação do artigo 78.º da LGT ao caso *sub judice*. O procedimento de revisão oficiosa assume-se, tanto pela sua localização sistemática (na LGT), como pelo substrato teleológico que lhe preside, como uma garantia dos contribuintes *que acresce às previstas no CIEC ou noutra legislação especial*.

**93.** Esta modalidade de revisão do ato tributário só é possível nas situações em que haja *“erro imputável aos serviços”*, aqui compreendido não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, do qual tenha resultado, para o contribuinte, uma liquidação de imposto superior ao devido. Essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro (cf., entre outras, a decisão arbitral do CAAD de 24-03-2022, processo n.º 615/2021-T, e, entre outros, os acórdãos do STA de 12-02-2001, recurso n.º 26233, de 11-05-2005, recurso n.º 0319/05, de 26-04-2007, recurso n.º 39/07, de 14-03-2012, recurso n.º 01007/11 e de 18-11-2015, recurso n.º 1509/13).

**94.** Como se lê no acórdão do STA de 12-02-2001, recuperado recentemente no acórdão do STA de 03-06-2020, «*havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte (...)*» (cf. acórdão do STA de 03-06-2020, processo n.º 018/10). E não valerá a pena invocar que, ao contrário dos tribunais – que têm, nos termos do artigo 204.º da CRP, “acesso direto” à Constituição – não goza a Administração Tributária do poder-dever de desaplicar normas inconstitucionais e, por maioria de razão, normas contrárias ao direito da União. Com efeito, desde a prolação do acórdão *Fratelli Costanzo*, pelo Tribunal de Justiça, existe jurisprudência constante no sentido de que o princípio do primado – e o seu corolário prático, o princípio do efeito direto – estende à administração pública o dever de desaplicar as disposições de direito nacional contrárias a uma norma de direito da União que goze de efeito direto (acórdão *Fratelli Costanzo*, processo 103/88, em particular, § 31).

**95.** Assim, havendo – como se demonstrará claramente *infra* – erro imputável aos serviços, o prazo para apresentar o pedido de revisão oficiosa é de 4 anos após a liquidação, e não de 120 dias, como sustenta a AT e, dado que o referido pedido de revisão respeita ao período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, tendo sido apresentado em 31-08-2023 e recebido a 01-09-2023, deverá ser considerado tempestivo (cf. documento n.º 04 junto com o PPA, bem como o processo administrativo). Não sendo as Requerentes sujeitos passivos de ISP / CSR, nem sendo estas responsáveis pelo pagamento do imposto ao Estado, a contagem do prazo para a apresentação de pedido de revisão oficiosa só pode tomar como referente a data constante das faturas de aquisição de combustível juntas aos autos com o PPA (cf. documento n.º 01 junto com o PPA, de onde constam faturas de aquisição de combustível à F..., S.A. pelas Requerentes, no período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022).

**96.** Por outro lado, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa formou-se a partir de 01-01-2024, ou seja, decorridos os quatro meses em que a AT fica constituída no dever de decidir (artigo 57.º, n.º 1 da LGT). Por conseguinte, o PPA, apresentado em 01-04-2024, é também tempestivo (artigo 10.º, n.º 1, a) do RJAT).

**97.** Pelo que, pelas razões expostas, improcede a exceção relacionada com a caducidade do direito de ação.

### **III – Matéria de facto**

**98.** Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever

de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, a) e e), do RJAT].

**99.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

**a) Factos provados**

**100.** Consideram-se provados os seguintes factos:

- A. As Requerentes são sociedades comerciais portuguesas que se dedicam ao transporte rodoviário de passageiros e à exploração de transportes de mercadorias.
- B. No período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, as Requerentes adquiriram à B... S.A. 14 345 916, 16 litros de gasóleo rodoviário (cf. as faturas juntas sob o documento n.º 01 e os documentos n.º 01 a 10 juntos com o requerimento de 17-04-2024).
- C. A B..., S.A. repercutiu nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada um desses consumos, tendo as Requerentes, por conseguinte, suportado integralmente este encargo, num total de € 1 592 396, 69.

	Gasóleo			Total de CSR
	Valor CSR/l	Litros	CSR	
A...	0,111	2.689.614,09	298.547,16	<b>298.547,16 €</b>
B...	0,111	4.519.568,06	501.672,05	<b>501.672,05 €</b>
C...	0,111	2.609.052,32	289.604,81	<b>289.604,81 €</b>
D...	0,111	709.486,06	78.752,95	<b>78.752,95 €</b>
E...	0,111	3.818.195,63	423.819,71	<b>423.819,71 €</b>
<b>Total</b>		<b>14.345.916,16</b>	<b>1.592.396,69</b>	<b>1.592.396,69</b>

- D. A F..., S.A. é sujeito ativo de ISP/CSR, tendo apresentado, no período compreendido entre abril de 2019 e dezembro de 2022, e-DIC, ou seja, declarações de introdução no consumo de produtos petrolíferos.
- E. Em 31-08-2023, as Requerentes apresentaram, perante a Alfândega de Peniche, um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, referentes ao período entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, invocando que o encargo da CSR foi repercutido na sua esfera jurídica pela sua fornecedora de combustível, a F..., S.A.
- F. O pedido de revisão oficiosa foi recebido em 01-09-2024.

G. A Autoridade Tributária e Aduaneira não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito.

H. O pedido arbitral deu entrada em 01-04-2024.

#### **b) Factos não provados**

**101.** Não se provou que as Requerentes tenham repercutido os montantes suportados a título de CSR sobre os seus clientes.

**102.** Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

#### **c) Fundamentação da decisão da matéria de facto**

**103.** No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pelas Requerentes e pela Requerida (processo administrativo).

**104.** Os factos dos pontos **A, B, E, F, G e H** resultam da prova documental junta aos autos, mormente dos documentos n.ºs 01, 03 e 04. O facto do ponto **D** foi alegado pelas Requerentes e tem por base a Declaração da F..., S.A sob o Documentos n.º 02. A Requerida reconhece que a F..., S.A. é titular de “*estatuto fiscal no âmbito dos IEC*” (ponto 127.º da Resposta). Apesar de alegar não ser possível identificar as liquidações nem as correspondentes alfândegas de liquidação, a AT não enjeita que, durante aquele período, a F..., S.A. apresentou declarações de introdução no consumo (DIC) de combustível e que liquidou o correspondente ISP/CSR. Se tal não tivesse efetivamente acontecido, a AT não teria quaisquer dificuldades em contraditar a qualidade de sujeito passivo da F..., S.A. durante aquele hiato temporal. Logo, entende o Tribunal arbitral, à luz do princípio da livre apreciação da prova e tendo em conta as regras da experiência e da prática, dar como provado o facto constante de **D**.

**105.** A Requerida impugna o teor das faturas juntas com o PPA por estas não consubstanciarem fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pelas Requerentes (ponto 121.º da Resposta). Contudo, o Tribunal arbitral entende que as referidas faturas, quando conjugadas com a Declaração da F..., S.A. sob o documento n.º 02, e com os documentos n.ºs 01 a 10 juntos com o requerimento de 17-04-2024, constituem prova suficiente das quantidades de combustível adquiridas e de que as Requerentes pagaram à F... S.A. os montantes nelas registados.

**106.** A AT contesta a ocorrência de repercussão (facto constante do ponto C), invocando que os documentos juntos com o PPA carecem, em absoluto, de aptidão para atestar que as Requerentes tenham pago e suportado integralmente o encargo da CSR por repercussão na sua esfera jurídica (pontos 128.º a 132.º, e 237.º a 264.º da Resposta). Tão-pouco foi junto aos autos qualquer prova do pagamento ao Estado do ISP/CSR por parte do sujeito passivo, prova que poderia ser feita mediante apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança e das Declarações Aduaneiras de Importação / Documentos administrativos Únicos com averbamento do número de movimento de caixa (pontos 235.º e 246.º da Resposta). Acresce que as faturas apresentadas pelas Requerentes contêm uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, o que suscita dúvidas quanto à própria presunção de repercussão de CSR, pelo menos no que se refere ao seu *quantum* (ponto 247.º da Resposta).

À luz do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e do artigo 342.º do Código Civil, o ónus da prova de factos constitutivos do direito recai sobre quem o invoca, ou seja, sobre as Requerentes, que não beneficiam de qualquer presunção no sentido de que a repercussão tenha ocorrido (ponto 228.º da Resposta). Exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, que corresponde a um facto negativo, configura uma exigência de “prova diabólica”, que se afigura inconstitucional à luz do princípio da proporcionalidade e do direito a uma tutela jurisdicional efetiva, consagrados nos artigos 2.º e 20.º da CRP (ponto 230.º da Resposta).

**107.** Finalmente, a AT sublinha que as Requerentes não demonstraram, como lhes competia, que o preço dos bens e serviços prestados aos seus clientes não comportou, a jusante, a repercussão da CSR, não tendo, com isso, demonstrado que suportaram efetivamente o encargo relativo ao imposto (ponto 249.º da Resposta). Vejamos:

**108.** O artigo 74.º, n.º 1 da LGT dispõe, efetivamente, que “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”. Incumbe, nessa medida, às Requerentes alegar factos que demonstrem que o direito ao reembolso do imposto (ilegalmente liquidado), por estas suportados através do mecanismo da repercussão, se constituiu na sua esfera jurídica.

**109.** Por outro lado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a repercussão de um imposto não se presume *mesmo quando* seja legalmente exigida a incorporação do imposto no preço de venda dos bens (repercussão legal), ou mesmo que, habitualmente, no domínio do comércio, o imposto seja parcial ou totalmente repercutido. Neste sentido, para o Tribunal de Justiça, a repercussão tributária – legal ou não – é uma *questão de facto*, que depende de fatores inerentes a cada transação comercial e será mais ou menos provável consoante as características do mercado, mormente a sua elasticidade ou inelasticidade (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44). Como se lê no acórdão *Weber’s Wine*, processo C-147/01, §96:

«(...)

*[o] Tribunal de Justiça sublinhou, designadamente, que, mesmo que a legislação nacional conceba as imposições indirectas de modo a que estas sejam repercutidas no consumidor final e, habitualmente, no domínio do comércio, tais imposições indirectas sejam parcial ou totalmente repercutidas, **não é possível afirmar, em geral, que a imposição é de facto repercutida em todos os casos.** Na verdade, a repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, o problema da repercussão ou não de cada imposição indirecta constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, o qual aprecia livremente os elementos de prova que lhe são submetidos. (...)*».

**110.** Neste sentido, o Tribunal arbitral dá como provado o facto do ponto **C**, isto é, a repercussão integral da CSR sobre as Requerentes, respaldada nas faturas de aquisição de combustível juntas aos autos sob o documento n.ºs 01 e na declaração emitida pela F..., S.A. sob o documento n.º 02, que tem o seguinte teor:

*“F..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, pela presente declara, para os devidos efeitos, que a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível rodoviário fornecido às entidades melhor identificadas no quadro infra (doravante coletivamente designadas por “ENTIDADES DO GRUPO G...” ) foi por si integralmente repercutida na esfera das ENTIDADES DO GRUPO G...”*”.

Empresas do Grupo G...	NIPC
E...	...
B...	
A...	
H...	
D...	

**111.** O Tribunal Arbitral entende que as declarações são credíveis e que a AT não logrou contraditar a sua autenticidade. Na verdade, seria estranho que os fornecedores de combustíveis

procedessem à declaração de que repercutiram o tributo a quem a própria lei indica que o deve suportar caso tal declaração não correspondesse à realidade.

**112.** As declarações contêm uma afirmação contundente: a de que sempre que forneceu combustível às Requerentes a F..., S.A. incorporou no preço de venda o montante de CSR. A circunstância de as declarações serem genéricas, e não fornecimento a fornecimento, deve ser entendido, à luz do artigo 236.º do Código Civil, no sentido de que se reportam a todos os fornecimentos de combustíveis efetuados pela declarante às Requerentes num determinado período. Existe, assim, prova bastante da ocorrência de repercussão, conjugando a prova documental produzida com as regras da experiência e da prática. Note-se que o Tribunal Arbitral *não presume a repercussão da CSR sobre as Requerentes*. Mas também não obnubila os meios de prova que as Requerentes submeteram à sua apreciação e que entende serem suficientes para a demonstração dos factos alegados, à luz do princípio da livre apreciação da prova e das regras da experiência, que apontam para a ocorrência de repercussão.

**113.** Ao contrário do que alega a Requerida (ponto 249.º da Resposta), não incumbe às Requerentes fazerem prova de que não repercutiram os montantes suportados a título de CSR sobre os seus clientes. Não é por estar em causa outro momento da cadeia comercial que são diferentes as regras sobre o ónus da prova: a repercussão não se presume – eis o dito do Tribunal de Justiça. Esta asserção não varia em função do tipo de repercussão tributária, como também é insensível aos segmentos do circuito económico do bem ou serviço transacionado.

**114.** Assim, se os factos provados evidenciam que houve repercussão da CSR pela F... S.A, não demonstram, todavia, que tenha havido repercussão da CSR pelas Requerentes sobre os seus clientes.

#### **IV – Fundamentação de direito**

##### **a) Da ilegalidade das liquidações: a questão da violação do Direito da União**

**115.** A questão que vem colocada é a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que constitui um imposto incidente sobre os combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, e que se encontra enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118/CE, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Diretiva.

**116.** A AT defende-se por impugnação contrariando a asserção de que a CSR não tem um “motivo específico” na aceção do 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE (pontos 276.º a 298.º da Resposta). Invoca que o contrato de concessão da rede rodoviária nacional adstringe a CSR à

prossecução de objetivos não orçamentais, mormente de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental. Insiste que inexistente qualquer decisão judicial transitada em julgado – do Tribunal de Justiça ou de outro Tribunal – que tenha declarado ou julgado a inconstitucionalidade ou ilegalidade do regime jurídico da CSR. Destarte, estando a AT adstrita ao princípio da legalidade, não existe “erro imputável aos serviços”, seja para efeitos do pedido de revisão oficiosa, seja para efeitos da condenação em juros indemnizatórios.

**117.** As Requerentes, louvando-se no Despacho do Tribunal de Justiça, *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, e em jurisprudência anterior do mesmo Tribunal, alegam que não preside à CSR qualquer “motivo específico”, distinto do subjacente ao ISP. Solicitam, por conseguinte, ao Tribunal arbitral que, em linha com o princípio do primado do Direito da União, insito no artigo 8.º, n.º 4 da CRP, desaplique as normas da Lei n.º 55/2017, de 31 de agosto, e declare a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR (pontos 111.º e seguintes do PPA).

**118.** Importa, num primeiro momento, atentar nos efeitos do Despacho *Vapo Atlantic*. As decisões do Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial (artigo 267.º TFUE) têm valor declarativo, definindo o sentido a atribuir a uma norma de DUE (originário ou derivado) desde o momento em que esta entrou em vigor. A interpretação declarada pelo Tribunal de Justiça passa a ser parte integrante da norma de DUE. Como é sabido, o Tribunal de Justiça não é competente para, em sede de reenvio prejudicial, declarar a ilegalidade de atos de direito interno. Essa é uma competência do órgão jurisdicional nacional. Todavia, uma vez que o instituto do reenvio prejudicial procura assegurar o princípio da interpretação e aplicação uniformes do DUE, as interpretações do Tribunal de Justiça vinculam todos os demais órgãos jurisdicionais nacionais chamados a interpretar e aplicar aquela norma.

**119.** Naquele Despacho, foi o Tribunal de Justiça chamado a responder, entre outras, à seguinte questão: “*O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva [2008/118], e designadamente a exigência de “motivos específicos”, deve ser interpretado no sentido de que a finalidade de um imposto é meramente orçamental quando a sua criação é feita com o objetivo de financiar empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, por ocasião da renovação da sua concessão, e à qual a receita do imposto fica genericamente afetada, e a sua estrutura não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo?*”.

**120.** Entendeu o Tribunal de Justiça que a resposta à questão prejudicial poderia ser claramente deduzida da jurisprudência ou não suscitava qualquer dúvida razoável, pelo que estariam verificados os pressupostos para que pudesse pronunciar-se através de Despacho fundamentado, nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

**121.** O que aconteceu, em termos que o Tribunal Arbitral sintetiza da seguinte forma (§§ 20-36):

a) A Diretiva 2008/118/CE não se opõe a que os Estados-membros estabeleçam outras imposições indiretas para além do imposto especial sobre o consumo mínimo. Mister é que tais imposições, no sentido de não entravar as trocas comerciais, sejam cobradas por “motivos específicos” e sejam conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto (artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva).

b) O facto de um imposto ter uma finalidade orçamental não obsta a que possa ter uma finalidade específica na aceção da Diretiva. Mas a existência de um motivo ou finalidade específicos pressupõe que se possa estabelecer, a partir do regime jurídico do tributo, uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa.

c) A alocação da receita do tributo ao financiamento de atribuições administrativas, em particular a adjudicação da receita da CSR ao financiamento da concessionária da rede rodoviária nacional, constitui um elemento relevante, ainda que insuficiente, para que se logre identificar um motivo específico.

d) Para que se considere que a imposição indireta prossegue efetivamente uma finalidade específica, mormente de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, é necessário que o produto desse imposto seja obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais associados à utilização da rede rodoviária nacional. O que não acontece com a CSR, cuja receita se destina, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional. Acresce que a estrutura da CSR, nomeadamente a matéria coletável ou a taxa de tributação, não espelha, em termos suficientemente precisos, o propósito de reduzir a sinistralidade, dissuadir os sujeitos passivos do tributo de utilizarem a rede rodoviária nacional ou incentivar a adoção de comportamentos menos nocivos para o ambiente.

e) A CSR tem uma finalidade puramente orçamental, na aceção da Diretiva 2008/118/CE.

**122.** No Despacho analisado, o Tribunal de Justiça afirma claramente que as finalidades específicas apontadas pela AT – a redução da sinistralidade e a sustentabilidade ambiental – não se mostram suficientemente respaldadas na *estrutura do tributo*, em termos de matéria coletável ou da taxa de tributação aplicável. Esta asserção não é infirmada pelo que eventualmente resulte do clausulado do contrato de concessão da rede rodoviária nacional ou de Relatórios da atividade da concessionária, ao contrário do que sugere a Requerida. O Tribunal de Justiça é muito claro no sentido de que não se prova uma *relação direta* entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa só porque a entidade a quem está legalmente alocada a respetiva receita assumiu compromissos no âmbito da redução da sinistralidade ou da proteção do ambiente.

**123.** Não tendo sido alegados elementos que permitam chegar a outra conclusão, entende o Tribunal Arbitral que a CSR é uma imposição indireta que não prossegue um motivo específico na aceção da Diretiva 2008/118/CE. Consequentemente, as liquidações emitidas pela AT à F... S.A., que estão subjacentes à cobrança de CSR às Requerentes, enfermam de vício de lei, por incompatibilidade das normas dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º e 6.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE.

**124.** E, a referida ilegalidade justifica a anulação das liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, c), da LGT.

#### **b) Questões de conhecimento prejudicado**

**125.** Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de CSR subjacentes às facturas juntas aos autos, por vício que impede a sua renovação, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento das restantes questões colocadas.

#### **c) Restituição do imposto**

**126.** A Requerida insiste, na defesa por impugnação, que não deve haver lugar à restituição do imposto indevidamente liquidado por, segundo o acórdão *Danfoss*, processo C-94/2010, do Tribunal de Justiça, um Estado-membro se poder “*opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.*” (pontos 301.º a 306.º da Resposta).

**127.** O Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os Estados-membros estão, em princípio, obrigados a restituir os impostos cobrados por um Estado-membro em violação do Direito da União. Esta obrigação conhece apenas uma exceção, reiterada no Despacho *Vapo Atlantic*: um Estado-membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da UE quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último (Despacho *Vapo Atlantic*, §39-42; acórdão *Weber’s Wine*, processo C-147/01, §93-94).

**128.** Mesmo quando se prove a ocorrência de repercussão, a restituição do imposto ao sujeito passivo não consubstancia necessariamente um enriquecimento sem causa, porquanto aquele pode sofrer prejuízos associados à diminuição das suas vendas, por comparação com produtos sucedâneos não sujeitos a idêntica imposição. A circunstância de a lei prever a repercussão não dispensa a AT ou o particular (consoante os casos) de demonstrar que essa repercussão ocorreu, cabendo a decisão ao órgão jurisdicional nacional decidir, a partir da livre apreciação dos elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44).

**129.** Em nome da autonomia processual dos Estados-membros, o Direito da União não reclama que o direito processual dos Estados-membros preveja um mecanismo de reação do suportador económico do imposto (o adquirente ou comprador) diretamente junto das autoridades fiscais, desde que este possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso não seja na prática impossível ou excessivamente difícil (acórdão *Danfoss*, processo C-94/10, §29). No entanto, caso a reparação do dano sofrido pelo comprador que suportou o encargo económico do imposto indevido nele repercutido se revele impossível ou excessivamente difícil, o princípio da efetividade exige que esse comprador tenha a possibilidade de dirigir o seu pedido de indemnização diretamente contra o Estado, sem que este possa validamente opor-lhe a falta de nexo direto de causalidade entre a cobrança do imposto indevido e o dano sofrido pelo comprador (*idem*, §38).

**130.** Tudo isto a demonstrar que, *mesmo* aqueles Estados-membros que não confirmam legitimidade direta ao adquirente / comprador, terão, em certas circunstâncias, de acautelar vias processuais que permitam a restituição do imposto, não podendo, nesses casos, invocar obstáculos jurídicos à compensação do dano sofrido. Ou seja, na eventualidade de a ação civil de restituição do indevido tornar impossível ou excessivamente difícil a recuperação do que foi indevidamente suportado, o Estado-membro tem de estar preparado para receber e dar satisfação ao pedido de reembolso, não lhe bastando alegar que não houve repercussão do imposto sobre o adquirente / comprador, ou – acrescente-se – que não lhe é possível identificar os atos de liquidação do imposto a montante praticados.

**131.** Por outro lado, o Direito da União não se opõe a que aquele que economicamente suportou o imposto possa obter *diretamente* das autoridades fiscais nacionais a restituição do montante de imposto cujo encargo suportou, caso em que a questão do reembolso ao sujeito passivo (prestador ou fornecedor de bens e serviços) *não chega, dessa forma, a colocar-se* (acórdão *Comateb*, processo C-192/95 a C-218/95, §24).

**132.** Assim, nada obsta, portanto, a que o Estado-membro preveja vias processuais que assegurem ao adquirente/comprador recuperar o imposto indevidamente suportado diretamente

junto das autoridades fiscais nacionais. O entendimento amplo de legitimidade processual constante do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT, que abrange qualquer pessoa que possa dizer-se *diretamente afetada* pelo que no processo possa vir a ser decidido, dá arrimo à pretensão do adquirente / comprador. Por essa razão, de nada vale evocar o dito do Tribunal de Justiça no acórdão *Danfoss*, processo C-94/10. O que aí se diz é que o direito da União não obriga os Estados-membros a assegurar uma via processual direta em benefício do comprador / adquirente, desde que assegurada uma ação civil de repetição do indevido. Mas não inibe, bem entendido, os Estados-membros de consagrarem uma tal via processual de reação, no exercício da autonomia que lhes é reconhecida nestas matérias. E é isso que, no entender do Tribunal arbitral, acontece no caso português.

**133.** O Tribunal Arbitral deu como provada a repercussão da CSR sobre as Requerentes, pelas razões expostas na fundamentação da matéria de facto.

**134.** Conforme jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça, a repercussão de um imposto – legal ou não – é uma questão de facto, sobre a qual não recai qualquer presunção e que deve ser apreciada pelo órgão jurisdicional nacional de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, em função das regras da experiência.

**135.** Pelas mesmas razões, o Tribunal arbitral não deu como provado que as Requerentes tenham transferido para o preço dos bens ou serviços prestados aos seus clientes os montantes suportados a título de CSR nas aquisições de combustível. Considerou, concretamente, que se a prova junta aos autos, apreciada à luz das regras da experiência e tendo em conta o setor económico em causa, aponta no sentido de que o sujeito passivo do imposto – a F..., S.A. – repercutiu a CSR sobre os adquirentes de combustível, não demonstra, todavia, que as Requerentes tenham repercutido sobre os seus clientes o imposto suportado na aquisição de combustível.

**136.** Por estas razões, mostra-se constituído na esfera jurídica das Requerentes o direito ao reembolso do imposto ilicitamente liquidado, suportado por intermédio da repercussão legal. Atenta a incompatibilidade do regime jurídico da CSR com o DUE, nos termos já expostos, o Tribunal Arbitral decide declarar a ilegalidade e anular as liquidações de CSR, com as consequências que daí advêm, ou seja, com eliminação dos atos de repercussão da CSR sobre as Requerentes.

#### **d) Juros indemnizatórios**

**137.** A par do pedido de anulação das liquidações de CSR, e do conseqüente reembolso da importância que indevidamente pagaram em excesso, as Requerentes pedem ainda que se lhe

seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 3, c) da LGT (pontos 181.º a 189.º do PPA).

**138.** Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que “[S]ão 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”. No n.º 3 do mesmo preceito pode ler-se o seguinte: “São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) *Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*”; (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*”.<sup>3</sup>

**139.** Ora, conforme resulta de tudo quanto vem de ser dito, as liquidações (agora anuladas) assentaram em erro imputável aos serviços, da qual resultou o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Tal erro consistiu na aplicação, por parte da AT, de normas de direito interno – as normas que integram a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – incompatíveis com normas de direito derivado da União, dotadas de efeito direto.

**140.** É jurisprudência constante do STA que, tendo havido um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação (agora anulados), os juros indemnizatórios são devidos desde a data em que se tenha completado um ano sobre a formulação do pedido, de acordo com o disposto na al. c) do n.º 3 do mesmo preceito, conforme jurisprudência firmada (cf., entre outros, os acórdãos do STA de 20-05-2020, processo 05/19.8BALSBS, prolatado pelo pleno da Secção de contencioso tributário; e de 03-06-2020, processo n.º 018/10.5BELRS 095/18).

**141.** Alicerça o STA este arrazoado na circunstância de o contribuinte, podendo ter obtido anteriormente a anulação do ato de liquidação, se ter temporariamente desinteressado da recuperação do que foi liquidado em excesso pela administração tributária, até à apresentação do pedido de revisão oficiosa «(...) *A reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não desenvolveu, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte suscita a questão da ilegalidade do acto de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão, nomeadamente nos três meses seguintes ao termo do prazo de pagamento voluntário usando o processo de impugnação do acto de liquidação*» – cf. acórdão do STA de 11.12.2019, processo 058/19.9BALSBS.

<sup>3</sup> A alínea d) foi introduzida pela Lei n.º 9/2019, de 01 de fevereiro.

**142.** O STA não tem subtraído a esta jurisprudência as situações em que o pedido de revisão oficiosa tem por base um erro de direito, por aplicação de normas de direito interno incompatíveis com o Direito da União (na sequência de uma decisão do Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial), como acontece no presente caso (cf., por exemplo, o acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 24-01-2024, processo n.º 0108/23.4BALS). Além disso, não devem distinguir-se, para efeitos de aplicação da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, as situações em que é deduzido o pedido de revisão e a administração revê o ato mais de um ano após a dedução desse pedido, daquelas em que a administração não revê o ato, mas este vem a ser anulado judicialmente após mais de um ano a contar desse pedido.

**143.** Uma vez que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 01-09-2023, conclui-se que são devidos juros indemnizatórios a partir de 01-09-2024.

## **V- Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal arbitral em:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela AT;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Anular as liquidações de CSR subjacentes às faturas indicadas no documento n.º 01 junto com o pedido de pronúncia arbitral, emitidas pela F..., S.A., bem como os atos de repercussão consubstanciados em cada uma destas faturas;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso de quantias indevidamente pagas formulado pelas Requerentes, quanto ao valor de € 1.592.396,69, e condenar a Administração Tributária a pagar-lhes essa quantia;
- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Administração Tributária a pagá-los às Requerentes, a partir de 01-09-2024.

**Valor da causa:** De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 1.592.396,69 indicado pelas Requerentes, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

**Custas:** Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 21.114,00, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de novembro de 2024

Os Árbitros

Carla Castelo Trindade  
(Presidente do Tribunal arbitral, vencida conforme declaração em anexo)

Pedro Miguel Bastos Rosado  
(Árbitro Adjunto)

Marta Vicente  
(Árbitro Adjunto e Relatora)

---

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Com a devida vénia pelo presente colectivo, voto vencida por discordar do entendimento que fez vencimento quanto a todas as questões adjectivas e materiais, com excepção da decisão, que acompanho, relativa à competência do Tribunal Arbitral para apreciar actos de liquidação de CSR. Com efeito, perfilho a posição que fez vencimento, entre outros, nos processos arbitrais n.ºs 467/2023-T e 736/2023-T, que integrei enquanto presidente e para onde remeto a fundamentação detalhada do tema. À semelhança do decidido naqueles processos, considero que nos presentes autos também deveriam ter sido julgadas procedentes as excepções dilatórias de ilegitimidade das Requerentes e ineptidão do pedido de pronúncia arbitral, com a consequente absolvição da Requerida da instância. Considero, também, que o Tribunal Arbitral efectuou uma errada valoração da prova produzida nos presentes autos, inexistindo elementos que permitam certificar que a CSR foi repercutida na esfera das Requerentes e que foram estas a suportar economicamente o encargo do imposto, pelo que sempre teria julgado o pedido de pronúncia arbitral improcedente quanto ao mérito. Remeto, por fim, quanto a todas estas questões, para os argumentos constantes do voto de vencido por mim lavrado no processo arbitral n.º 491/2023-T que, *mutatis mutandis*, dou aqui por reproduzido.

Carla Castelo Trindade