

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 664/2024-T

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

Sumário:

- I – A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária;
- II – A recusa do reembolso do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, apenas é admissível se a Administração Tributária provar que o imposto foi suportado, na íntegra ou parcialmente, por uma pessoa diferente do sujeito passivo, de modo que o reembolso pudesse gerar um enriquecimento sem causa;
- III – A prova da repercussão no consumidor final de impostos indiretos suportados pelo operador económico não pode ser efetuada através de meras presunções.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carlos Fernandes Cadilha (Árbitro-Presidente e Relator), Amândio Silva e Sílvia Oliveira (Árbitros Vogais), designados pelo CAAD para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 30 de julho de 2024, decidiram o seguinte:

I – RELATÓRIO

1. A..., LDA., anteriormente designada por B..., Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., rua ..., ..., ...-... Leiria (adiante designada por Requerente), vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade ato de liquidação n.º ..., relativo ao mês de abril de 2020, no montante de € 8.933.988,04, que engloba o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, mas apenas na parte que respeita ao montante total de € 1.705.202,04 liquidado a título de CSR. Impugna ainda a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros de mora.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade cujo objeto social reside, entre outras atividades, no comércio a retalho de combustíveis.

No contexto da atividade exercida pela Requerente, e com base nas declarações de introdução no consumo por esta realizadas, a Autoridade Tributária procedeu a atos de liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos, relativo ao mês de abril de 2020 (com vencimento a 12 de maio de 2020) **que, no que respeita à CSR, atingiu o montante de € 1.705.202,04.**

Em 18 de janeiro de 2024, a Requerente apresentou nos termos da 2.º parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pedido de revisão dos atos tributários de liquidação.

A Autoridade Tributária não se pronunciou sobre o pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 meses, referido no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, pelo que o pedido deve considerar-se tacitamente indeferido.

Até ao final do ano de 2022, data de alteração da legislação, a CSR constituía um imposto incidente sobre os grandes combustíveis rodoviários – gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto – sujeitos também ao ISP.

Ao nível europeu, a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos é enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008, que fixa a estrutura comum dos Impostos

Especiais de Consumo (IEC) harmonizados, e pela Diretiva n.º 2003/96, de 27 de outubro de 2003, que cuida especificamente da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos.

À luz da Diretiva n.º 2008/118, a CSR configurava um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados (**excisable goods**).

Para prevenir que fosse posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Diretiva n.º 2008/118 subordina a criação destes impostos não harmonizados sobre **excisable goods** à dupla condição de respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e de terem como fundamento um “motivo específico”.

De acordo com a jurisprudência consolidada do TJUE, este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita, sendo que a afetação da receita a despesas determinadas pode constituir um indicador de um “motivo específico” na criação destes impostos.

Porém, entende aquele Tribunal que nem toda a afetação comprova um “motivo específico”, sendo necessária uma ligação direta entre a utilização da receita e a finalidade do imposto, não se verificando essa ligação direta quando a receita gerada pelo imposto esteja afeta a despesas suscetíveis de serem financiadas pelo “produto de impostos de qualquer natureza”.

Na falta da afetação adequada da receita, para que se concluísse existir “motivo específico” seria necessário, em segunda linha, e no entendimento daquele Tribunal, que a estrutura do imposto claramente servisse para desmotivar o consumo que ele queira prevenir.

No entanto, a CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, uma vez que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a CSR, não faz apelo a qualquer objetivo de política ambiental, energética ou social.

As razões invocadas pelo legislador para a criação da CSR estão na necessidade de encontrar receitas próprias para financiamento da EP - Estradas de Portugal, E.P.E., empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, encontrando-se a receita da CSR genericamente consignada ao financiamento da Estradas de Portugal, E.P.E., entretanto transformada na Infraestruturas de Portugal, IP, S.A.

A CSR servia, portanto, para financiar despesas suscetíveis de serem custeadas pelo “produto de impostos de qualquer natureza”, como o são a manutenção e alargamento da rede

nacional de estradas, não se verificando a afetação adequada da receita que o TJUE exige para concluir pela presença de um “motivo específico”.

A estrutura da CSR não indicia, tão pouco, que esteja subjacente à respetiva criação qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social, uma vez que a incidência objetiva da CSR, a sua incidência territorial e a sua estrutura de taxas, distintas do ISP, atestam que o objetivo subjacente à sua criação está em encontrar receitas próprias e estáveis para uma entidade pública e não em desmotivar um qualquer comportamento por parte dos contribuintes.

Assim, a CSR criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, deve considerar-se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva N.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008.

Neste preciso sentido, que se já se pronunciou o TJUE noutros processos similares.

É jurisprudência assente do TJUE que os Estados-Membros estão obrigados a reembolsar os montantes de imposto indevidamente cobrado em violação do Direito Europeu.

Não obstante, aquele Tribunal tem reconhecido aos Estados-Membros a possibilidade de recusar o reembolso de impostos cobrados em violação do Direito Europeu quando se comprove que o reembolso leve ao enriquecimento sem causa do contribuinte.

Esta exceção, contudo, apenas é admitida pelo TJUE em termos muito estritos, exigindo-se, para que a mesma proceda, que se demonstre a repercussão do imposto, não podendo esta ser presumida pela Administração Tributária, mesmo quando um imposto indireto seja concebido pelo legislador com o objetivo de ser repercutido ou quando o contribuinte esteja legalmente obrigado a incorporá-lo no preço dos bens.

A acrescer a isto, entende o TJUE que, mesmo quando se comprove a repercussão, não se pode concluir que haja enriquecimento sem causa do sujeito passivo, uma vez que a repercussão pode levar a uma quebra do volume de vendas, maior ou menor.

Entende, portanto, aquele Tribunal, que cabe à Administração Tributária o ónus de provar, primeiro, a repercussão do imposto, depois, o enriquecimento sem causa do contribuinte, atendendo aos particularismos económicos que rodeiam as transações, não se podendo voltar o ónus da prova da repercussão e do enriquecimento sem causa contra o contribuinte.

Decorre também da jurisprudência do TJUE, que a invocação de uma exceção de enriquecimento sem causa com o fim de recusar o reembolso de imposto contrário ao Direito da União, exige norma de Direito interno que a preveja.

Desta forma, os montantes liquidados pela Requerente relativos à CSR, durante o período indicado, deverão ser devolvidos à Requerente por serem ilegais.

Assim, deverá ser anulada a liquidação em causa, na parte que respeita à CSR, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e a Requerida condenada na restituição do valor pago e no pagamento de juros de mora.

A Requerida, na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria e da caducidade do direito de ação, por intempestividade do pedido de revisão oficiosa, e também porque à data da receção do pedido já tinha precluído o prazo de 3 anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para solicitar a anulação da liquidação de CSR em causa.

Quanto à matéria de fundo, considera a Requerida que, em conformidade com o n.º 1 do artigo 8.º do Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE), os comercializadores devem informar os seus clientes da desagregação dos valores faturados, devendo ser identificados, relativamente ao total da fatura, designadamente, o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), que inclui, designadamente, o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO2 (Taxa de Carbono) e a contribuição de serviço rodoviário (CSR). Decorrendo de tal regime jurídico, que as faturas de venda de produtos combustíveis passaram a refletir o tipo de produto em causa, de forma detalhada e discriminada por tributo/imposto, o que permite concluir que os impostos em causa são repercutidos no consumidor, incluindo a CSR.

Quanto à questão das finalidades da CSR, a Requerida considera que existe um vínculo entre o destino dado às receitas da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, através da Lei n.º 55/2007, o que resulta, desde logo, da alínea b) do n.º 4 da base 2 das Bases da Concessão, que determina que a concessionária deve prosseguir os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental referidos no quadro II anexo a essas Bases. De onde resulta que o “motivo específico” que constitui a razão de ser da CSR também se consubstancia em objetivos ambientais e de redução de sinistralidade.

Alega ainda a Requerida que, desde que seja provado que os impostos indevidamente arrecadados foram efetivamente incluídos no preço das mercadorias vendidas, e assim repercutidos nos adquirentes, o Estado não está obrigado à devolução dos impostos, atendendo a que não se pode exigir ao Estado que faça a prova da efetiva repercussão do imposto por parte do sujeito passivo sobre terceiros.

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

2. A Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção, por despacho arbitral de 30 de setembro de 2024.

Por requerimento de 3 de outubro de 2024, a Autoridade Tributária veio juntar documentos aos autos.

Na sequência, por despacho arbitral de 7 de outubro de 2024, encontrando-se ainda a decorrer o prazo para resposta sobre matéria de exceção, foi concedida à Requerente um prazo complementar de dez dias para se pronunciar quanto aos documentos juntos pela Requerida.

A Requerente respondeu à matéria e exceção e à junção de documentos em requerimento de 11 de outubro de 2024.

3. Por despacho arbitral de 11 de outubro de 2024, considerando que a matéria de facto relevante para a decisão da causa depende de prova documental e se torna desnecessária a realização de outras diligências instrutórias, determinou-se a dispensa da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, relegando-se para final a apreciação da matéria de exceção.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 21 de maio de 2024, foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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

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

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 30 de julho de 2024.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

A Requerida, na sua resposta, suscitou as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria e da caducidade do direito de ação, de que cumpre conhecer.

Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria

5. A Autoridade Tributária começa por suscitar a questão da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a contribuição de serviço rodoviário deve ser qualificada como contribuição financeira, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, defendendo a este propósito o entendimento expresso nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), e nos

acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 248/2019-T, 714/2020-T e 585/2020-T, que tiveram por objeto a Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético (CESE).

É esta a primeira questão que cabe analisar.

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

O artigo 4.º, n.º 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

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

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de

recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

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

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

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

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

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

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

Ainda a este propósito, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, depois seguido por diversos outros arestos, consignou o seguinte:

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

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

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

No caso, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais, e a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária. Haverá de concluir-se, nestes termos, que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos - com a exclusão de outros tributos - e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.

6. A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

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

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como *taxas coletivas*, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095). Neste sentido, as contribuições são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas (SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, pág. 287).

Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro (cfr., entre outros, o acórdão n.º 365/2008).

Ou seja, não há dúvida que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos.

7. A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo

1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º).

A mesma contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A, no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

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

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º).

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

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

Como se refere no acórdão proferido no Processo n.º 269/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo n.º 304/2022, a Contribuição de Serviço Rodoviário não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3.º, n.º 2), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP - Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (artigo 3.º, n.º 2).

Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

Nestes termos, o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da atividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”.

Não existindo, deste modo, qualquernexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.

Por todo o exposto, a alegada exceção da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na qualificação da CSR como contribuição financeira, mostra-se ser improcedente.

Considerando que a CSR é qualificável como imposto, não há qualquer violação do disposto no artigo 2.º do RJAT quanto ao âmbito da arbitragem tributária, nem se verifica a alegada inconstitucionalidade dessa norma, sendo certo também que a Autoridade Tributária não suscitou de modo processualmente adequado a questão de constitucionalidade, limitando-se a dizer, no artigo 18.º da resposta, que se afigura “inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente”, sem identificar expressamente a interpretação ou dimensão normativa que considera ser inconstitucional.

Caducidade do direito de ação

9. A Requerida alega que, à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, já se encontrava ultrapassado o prazo a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, primeira parte, da LGT. E, além disso, o pedido de revisão oficiosa não poderia ser apresentado no prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, porquanto esse prazo apenas é aplicável quando o ato de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância das normas legais, não ocorreu qualquer erro de direito imputável aos serviços.

E, desse modo, entende a Requerida que, verificando-se a intempestividade do pedido de revisão oficiosa, igualmente deve ser considerado extemporâneo o pedido de constituição do tribunal arbitral.

É esta a questão que cabe agora apreciar.

Como se afirma, entre outros, nos acórdãos do STA de 14 de março de 2012 (Processo n.º 01007/11) e de 8 de março de 2017 (Processo n.º 01019/14), a revisão oficiosa do ato tributário pode ser efetuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o

erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação.

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

O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.).

Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um *erro de direito* numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei.

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

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que a liquidação data de 12 de maio de 2020 e o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 18 de janeiro de 2024, no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, pelo que não

se verifica a intempestividade do pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, não se verifica a intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral.

10. Alega ainda a Autoridade Tributária que se verifica a caducidade do direito de ação porquanto, à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, em 18 de janeiro de 2024, tinha já precluído o prazo de três anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para solicitar a anulação da liquidação de CSR e o conseqüente reembolso com fundamento em erro.

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

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

E, nesses termos, a questão da intempestividade do pedido de revisão terá de ser analisada à luz das regras procedimentais aplicáveis, e, em especial, do citado artigo 78.º, n.º s 1 e 7, da LGT, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC.

Mostra-se improcedente, por conseguinte, a alegada caducidade do direito de ação com o apontado fundamento.

III - Fundamentação

Matéria de facto

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

- A) A Requerente é uma sociedade cujo objeto social reside, entre outras atividades, no comércio a retalho de combustíveis.
- B) No contexto da atividade exercida pela Requerente, a Autoridade Tributária procedeu à liquidação conjunta de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, relativos ao mês de abril de 2020, através do Documento Único de Cobrança – Introduções no Consumo (DUC), emitido pela Estância Aduaneira de Alverca (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral, que aqui se dá como reproduzido).
- C) A referida liquidação reporta-se às introduções no consumo efetuadas no período de 2020/04, estando identificados naquele DUC o período de referência, o número da liquidação, a data da liquidação, o número da declaração de introdução no consumo (DIC), a data de introdução no consumo e os montantes liquidados.
- D) Assim, por referência a abril de 2020, a Requerente suportou um montante global de € 8.933.988,04, correspondente ao ato de liquidação de ISP, CSR e outros tributos, no qual se inclui o montante parcelar de € 1.705.202,04, correspondente ao ato de liquidação de CSR, de acordo com o quadro que segue:

Período	N.º da Liquidação	Data	ISP (euros)	CSR (euros)	Doc.
2020/04	...	12/05/2020	8.933.988,04 €	1.705.202,04€	1

- E) O prazo limite de pagamento foi fixado em 29 de maio de 2020.**
- F) Por carta registada de 17 de janeiro de 2024, rececionada na Alfândega de Alverca do Ribatejo no dia imediato, a Requerente apresentou, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pedido de revisão dos atos tributários de liquidação a que se refere a antecedente alínea B).**
- G) **A Autoridade Tributária não se pronunciou sobre o pedido de revisão oficiosa no prazo de quatro meses legalmente cominado**, considerando-se o pedido tacitamente indeferido em 19 de maio de 2024.
- H) Por requerimento de 3 de outubro de 2024, a Autoridade Tributária, em vista a demonstrar a repercussão económica da CSR nos consumidores finais, juntou a

informação n.º 12-B-ENG/2024 e os seus anexos, que aqui se dão como reproduzidos, e o despacho de concordância do Diretor Adjunto da Unidade de Grandes Contribuintes, datado de 27 de setembro de 2024.

- I) O despacho do Diretor Adjunto da Unidade de Grandes Contribuintes, a que se refere a alínea anterior, baseia-se numa informação dos serviços do seguinte teor (documento anexo ao requerimento de 3 de outubro de 2024):

“Informação 12-B - ENG/2024

1. Motivo da ação

A presente informação tem origem no pedido de apoio e análise da contabilização da Contribuição de Serviço Rodoviário, enviado pela Divisão do Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (DIPPE), pertencente à Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV), à Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) via GPS (n.º processo: ... e n.º comunicação: ...2024...7), com data de entrada nesta unidade de 2024/09/23. Este pedido tem por base o processo de revisão oficiosa dirigido ao Diretor da Alfândega de Alverca, pela sociedade A..., Ld.ª (doravante A... ou sujeito passivo), NIPC..., com sede na ... Rua,....— Leiria.

O pedido de revisão oficiosa respeita aos atos das liquidações de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), do mês de abril de 2020, com origem na Alfândega de Alverca, sendo o objetivo da presente informação delimitado à análise do tratamento contabilístico e respetivo enquadramento fiscal dado pela A... à CSR, tendo sido emitido pela UGC, para o efeito, o Despacho Interno n.º D12024... de 2024/01/08, para este sujeito passivo, período de 2020.

O pedido de análise supramencionado foi remetido à IJGC por se tratar de um contribuinte de elevada relevância económica e fiscal. Nos termos conjugados do disposto no art. 68.º-B da Lei Geral Tributária (LCT), da Portaria n.º 318/2021, de 24 de dezembro, alterada pela Declaração de Retificação n.º 3/2022, de 11 de janeiro, e do Despacho n.º 7048/2022, de 02 de junho, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e

Aduaneira, o acompanhamento da situação tributária da A..., Lda. encontra-se acometido à UGC.

De acordo com informação do sujeito passivo, constante do pedido de revisão oficiosa, foi entregue CSR, no valor de 1.705.202,04 €, no período identificado, liquidado pela Alfândega de Alverca do Ribatejo, através da liquidação n.º ..., de 2020/05/12.

8. Conclusão

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

A CSR não é faturada separadamente nem reconhecida contabilisticamente numa conta de gastos ou rendimentos específicos, sendo como se demonstrou, a CSR em conjunto com o ISP, registados na conta "311915 - Despesas de compra - compras mercado nacional — ISP", e subsequentemente incorporados na conta de CMVMC.

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

A A... trata contabilisticamente os impostos (ISP, CSR, taxa de carbono) como um todo, não registando de forma individualizada cada uma das rubricas, considerando que o peso destes impostos (CSR incluída) representa cerca de 58% do CMVMC, e que as margens médias brutas anuais de comercialização dos vários tipos de combustíveis do sector são diminutas (logo se infere que representa sensivelmente o mesmo peso no preço de venda dos combustíveis), não é razoável admitir a hipótese da CSR não estar incluída no preço de venda, e que é um encargo suportado pela A... .

Face ao exposto, conclui-se que a CSR está a ser incluída no CMVMC e subsequentemente no preço de venda dos combustíveis, constituindo um encargo dos adquirentes dos combustíveis (e do consumidor final dos combustíveis na cadeia de revenda) e nunca da A..., premissa validada pelos procedimentos contabilísticos

adotados pelo sujeito passivo, em conformidade com a norma contabilística. Acresce que, atendendo ao peso dos impostos no CMVMC não é concebível argumentar-se que esta contribuição não foi incluída no preço de venda dos combustíveis, pois tal como referido, conduziria à prática ilegal de preços de venda inferiores ao respetivo custo, e que seria, para além disso, económica e financeiramente inviável”.

J) O pedido arbitral deu entrada em 21 de maio de 2024.

Factos não provados

Não se encontra provado que a CSR tenha sido integrada, pela Requerente, no preço de venda dos combustíveis e repercutida nos consumidores (clientes).

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

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos com o pedido pela Requerente e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

A Autoridade Tributária pretendeu efetuar a prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário liquidada pela Requerente nos consumidores finais através dos documentos juntos com o requerimento de 3 de outubro de 2024, que consistem na Informação 12-B - ENG/2024 e na informação dos serviços que precedeu o despacho de concordância do Diretor Adjunto da Unidade de Grandes Contribuintes, a que se referem as alíneas G) e H) da matéria de facto, desencadeadas na sequência do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente relativamente aos atos de liquidação da CSR.

Essas informações assentam em considerações genéricas e meros juízos presuntivos, para concluir que a contribuição foi integrada no preço de venda dos combustíveis e repercutida nos consumidores, mas sem demonstrar, com base em concretos elementos de facto, que ocorreu a efetiva repercussão.

Matéria de direito

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

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

A mesma contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A, no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

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

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º).

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

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

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

Conformidade da Contribuição de Serviço Rodoviário com o Direito Europeu

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

Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

Interpretando esta disposição na perspetiva de saber se a CSR prossegue um “motivo específico” na aceção da Diretiva, o despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido em reenvio prejudicial no Processo n.º C-460/21, começou por assinalar que “para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa” (parágrafo 25). Acrescentando que “só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando prossegue um motivo específico, na aceção do artigo

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

No desenvolvimento destes critérios gerais, o despacho do TJUE, na parte que mais releva, formula ainda as seguintes considerações:

“29. No caso em apreço, importa salientar, em primeiro lugar, como resulta da jurisprudência referida no n.º 26 do presente despacho, que, embora a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afetação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente.

30. Em segundo lugar, para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (-).

31. Em terceiro lugar, como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afetação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental.

32. No entanto, como foi salientado no n.º 15 do presente despacho, resulta da decisão de reenvio que o produto do imposto em causa no processo principal não se destina

utilizadores, como contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, utilização essa que é verificada pelo consumo dos combustíveis. Ademais, o produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui uma receita própria da Infraestruturas de Portugal, S.A. e o financiamento da rede rodoviária nacional apenas subsidiariamente é assegurado pelo Estado.

A atividade de financiamento, conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (agora denominada Infraestruturas de Portugal, S.A.) pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro. Nas bases da concessão igualmente se prevê que, entre outros rendimentos, a Contribuição de Serviço Rodoviário constitua receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)). E, por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental referidos no quadro II do anexo às presentes bases” (Base 2, n.º 4, alínea b)).

No quadro II do anexo apenas se estabelece, na Parte I, alguns objetivos de redução de sinistralidade por referência a certos indicadores de atividade (número de pontos negros, gravidade dos acidentes nas travessias urbanas, número de vítimas mortais), e, na Parte II, alguns objetivos de sustentabilidade ambiental em vista a assegurar, tendencialmente, os indicadores ambientais que aí são referenciados.

Como resulta com clareza do despacho do Tribunal de Justiça proferido em reenvio prejudicial, as receitas provenientes da CSR destinam-se essencialmente a assegurar o financiamento da rede rodoviária mediante a consignação à Infraestruturas de Portugal, S.A., e têm uma finalidade puramente orçamental. Nem a estrutura do imposto revela a intenção de desmotivar o consumo dos combustíveis.

E, por outro lado, a finalidade específica que poderia justificar a criação da CSR de modo a poder considerar-se conforme o direito europeu é apresentada em termos muito genéricos, não tendo sido sequer feita a prova – que incumbia à Autoridade Tributária - de que tenham sido cumpridos os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se encontram definidos no quadro II do anexo às bases da concessão.

Haverá de concluir-se, face a todo o exposto, que a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental.

Reembolso da contribuição indevidamente liquidada

15. A segunda questão em debate respeita a saber se o reembolso da CSR indevidamente liquidada ao contribuinte é admissível quando a carga fiscal resultante da incidência do imposto é repercutida nos consumidores finais através do correspondente aumento do preço, gerando uma situação de enriquecimento sem causa.

Quanto a esta matéria, e para considerar apenas os aspetos mais relevantes em apreciação, o Tribunal de Justiça pronunciou-se nos seguintes termos.

“38. (...) Assim, um Estado-Membro está, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União, ao abrigo das regras processuais nacionais aplicáveis e no respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade (-).

39. A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (-).

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

(...)

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

43. *Constituindo esta exceção ao princípio do reembolso dos impostos incompatíveis com o direito da União uma restrição a um direito subjetivo resultante da ordem jurídica da União, há que interpretá-la de forma restritiva, atendendo nomeadamente ao facto de que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo (-).*

(...)

45. *Não se pode, no entanto, admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (-).*

46. *O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (-).*

47. *Além disso, mesmo na hipótese de vir a ser provado que o imposto indevido foi repercutido sobre terceiros, o respetivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração*

do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas (-)".

Como sublinha ainda o TJUE, “*a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos*” (parágrafo 44).

16. No caso vertente, não há prova evidente de que tenha havido uma efetiva repercussão do imposto nos consumidores, de modo a poder a admitir-se que o reembolso do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, podia traduzir-se numa situação de enriquecimento sem causa por parte do operador.

Para efetuar essa demonstração, e como acima já referido, a Autoridade Tributária juntou duas informações dos serviços, elaboradas na sequência do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente relativamente aos atos de liquidação da CSR, que, para considerar que a contribuição está incluída no preço de venda dos combustíveis e não constitui encargo da Requerente, mas de quem adquire os combustíveis, parte de meras ilações ou considerações genéricas, que, em substância, não permitem concluir que o imposto tenha sido parcial ou integralmente repercutido.

Com efeito, as informações fazem apelo ao procedimento contabilístico adotado pela Requerente e ao reconhecimento do ISP e da CSR numa conta de compras, e não como gasto do período de tributação, para concluir que os impostos fazem parte integrante do custo das mercadorias vendidas e, como tal, são incluídos no preço de venda dos combustíveis.

E argumenta-se ainda (na referida informação) com a margem de comercialização e o peso percentual da carga fiscal no preço dos combustíveis, para justificar que o operador não poderia deixar de repercutir o imposto sob pena de praticar preços de venda inferiores ao custo.

Ou seja, a Requerida para justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão do imposto nos consumidores, assenta em meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.

Ora, como resulta com evidência do despacho proferido pelo TJUE em reenvio prejudicial e outra jurisprudência nele citada, não é admissível a prova da repercussão de impostos indiretos através de presunção. E, como se refere no parágrafo 45, acima transcrito, mesmo que exista uma obrigação legal de incorporar o imposto no preço de custo do produto, essa obrigação, por si só, não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutido. Não podendo extrair-se, por conseguinte, do tratamento contabilístico do custo das mercadorias vendidas, quando este custo deva incluir todos os gastos incorridos, incluindo a incidência do imposto, que a totalidade do imposto tenha sido repercutida no consumidor final.

Resta acrescentar, tal como foi também assinalado pelo Tribunal de Justiça, que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo e mesmo que viesse a provar-se que o imposto indevidamente liquidado foi repercutido sobre terceiros, o respetivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas.

Pelo que sempre seria necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto.

Por todo o exposto, não pode opor-se ao pedido de reembolso do imposto indevidamente liquidado uma suposta situação de enriquecimento sem causa por efeito da repercussão do imposto nos consumidores.

No sentido exposto nos antecedentes n.ºs 14., 15. e 16., pronunciaram-se os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 564/2020-T, 24/2023-T e 113/2023-T.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

17. A Requerente pede ainda a condenação da Requerida no pagamento de juros de mora até integral pagamento.

O devedor considera-se constituído em mora quando, por causa que lhe seja imputável, a prestação, sendo ainda possível, não foi efetuada no tempo devido, traduzindo-se os efeitos da

mora debitória na obrigação de reparar os prejuízos causados ao credor (artigo 804.º do Código Civil). Os prejuízos atendíveis para o efeito da indemnização a cargo do devedor são aqueles que advêm para o credor do facto do retardamento da prestação e devem ser calculados de acordo com os princípios gerais da responsabilidade civil. Tratando-se, no entanto, de obrigação pecuniária, a indemnização corresponde aos juros legais a contar da data da constituição em mora (artigo 806.º).

Em todo o caso, a determinação do artigo 806.º quanto aos juros moratórios não afasta os princípios gerais relativos à mora do devedor, quer quanto à culpa no retardamento da prestação, quer quanto à necessidade de interpelação.

Em princípio, como decorre do artigo 805.º do Código Civil, o devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir, excetuando-se apenas os casos em que a obrigação tiver prazo certo ou provier de facto ilícito ou ainda se o próprio devedor impedir a interpelação, caso em que se considerará interpelado na data em que normalmente o teria sido.

No caso vertente, o que está em causa não é o retardamento de prestação por parte da Requerida, mas o pagamento indevido de imposto pelo sujeito passivo por erro imputável aos serviços, o que poderia justificar o pagamento de juros indemnizatórios nos termos das disposições conjugadas dos artigos 43.º, n.º 1, Lei Geral Tributária e 61.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

No caso de pedido de revisão oficiosa, em face do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, apenas são devidos juros indemnizatórios depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte.

Tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa em 18 de janeiro de 2024 e indeferido tacitamente em 19 de maio de 2024, e constatando-se que, na presente data, ainda não decorreu o prazo de um ano a que se refere aquela disposição da LGT, não há lugar à condenação em juros indemnizatórios, ainda que tivesse sido requerida.

III – DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de contribuição de serviço rodoviário impugnado, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzido;
- b) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago;

- c) Absolver a Requerida do pagamento de juros de mora.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.705.202,04, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação de CSR a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 22.644,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 19 de dezembro de 2024

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (Relator)

O Árbitro Vogal

Amândio Silva

A Árbitro Vogal

Sílvia Oliveira