

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 532/2025-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Conformidade com o direito europeu. Repercussão de impostos indiretos. Legitimidade ativa das entidades repercutidas. Ónus da prova da repercussão.

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 a 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

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. MASSA INSOLVENTE DA A..., UNIPessoal, LDA., pessoa coletiva N.º ..., com morada na Rua ..., ..., N.º ..., ..., ..., ...-... ..., veio 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 dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), referente ao período de março de 2021 a janeiro de 2022, no montante total de € 9.759.084,98, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos.

1.

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

No contexto da sua atividade, e com base nas declarações de introdução no consumo, a Autoridade Tributária procedeu a atos de liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos, relativos aos meses entre março de 2021 a janeiro de 2022,

Em 16 de Janeiro de 2025, a Requerente apresentou nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pedido de revisão dos atos tributários de liquidação, sendo que 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.

A empresa liquidou junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, relativamente ao período identificado, a título de CSR, o valor total de € 9.759.084,98.

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, sendo da iniciativa do legislador nacional e onerando produtos já sujeitos ao ISP, 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 dessa 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.

É certo, porém, que 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, entretanto transformada na Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., encontrando-se a receita da CSR genericamente consignada ao financiamento da Estradas de Portugal, E.P.E.

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 deve considerar-se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118.

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 acrescentar 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 podendo imputar-se o ónus da prova da repercussão e do enriquecimento ao 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, não restam dúvidas que todos os montantes liquidados, durante o período supra indicado, relativos à CSR deverão ser devolvidos à Requerente, por serem ilegais.

Desta forma, deverá julgar-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, anulando-se parcialmente as liquidações a título de CSR, devendo tais montantes ser restituídos à Requerente.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da falta de interesse em agir, incompetência do tribunal em razão da matéria, intempestividade do pedido de revisão oficiosa, caducidade do direito de ação e falta de causa de pedir e ilegitimidade da Requerente quanto a parte do valor peticionado a título de reembolso.

Quanto à matéria de fundo, considera, conforme resulta da nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, que o ISP/CSR é repercutido nos consumidores finais, quem efetivamente suporta o custo do pagamento desse montante ao Estado.

Por outro lado, a Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, veio estabelecer o dever de informação e de faturação do comercializador de combustíveis ao consumidor, detalhando, nomeadamente, a CSR na fatura de venda, diploma que veio a ser regulamentado pelo Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE).

Quanto à questão das finalidades da CSR, a Requerida considera que, ao contrário do que defende a Requerente, existe um vínculo entre o destino dado às receitas da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, que consiste nos objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental e permite refutar o argumento de que a CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental.

Por outro lado, a ordem jurídica comunitária não exige a concessão do reembolso de impostos indevidamente liquidados ao contribuinte em condições tais que produzam o seu enriquecimento sem causa. É jurisprudência do TJUE que o Estado tem o direito de recusar o

reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário na condição de provar que o encargo fiscal foi efetivamente suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo do imposto e que o reembolso do imposto a este último determinaria uma situação de enriquecimento sem causa.

Para efectuar a prova da repercussão económica da CSR pela Requerente, foi realizada pela Autoridade Tributária uma ação inspetiva, que comprova que a CSR liquidada, relativamente às introduções no consumo efetuadas nos meses de março de 2021 a janeiro de 2022, foi incluída no preço de venda dos combustíveis e, consequentemente, não ficou a Requerente desembolsada dos valores pagos a título de CSR.

Estamos, pois, perante impostos indiretos, os quais, ao contrário dos impostos diretos, oneram, por natureza, os consumidores, consistindo a repercussão tributária na transferência do valor económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo através da integração do tributo no preço do bem adquirido pelo cliente.

Acresce que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque, e tendo a Autoridade Tributária feito prova bastante, através da análise contabilística, de que a Requerente repercutiu o valor de CSR, é à Requerente que cabe provar que não efectuou a repercussão do valor de CSR, visto que não pode invocar-se, a este propósito, a existência de presunção.

Em qualquer caso, o reembolso dos montantes pagos a título de CSR a quem paga o imposto ao Estado, mas não o suporta (já que a carga do imposto é suportada pelo consumidor final), configura efectivamente uma situação de enriquecimento sem causa.

Quanto de reembolso do valor de € 9.759.084,98, a título de CSR, que teria sido pago indevidamente, cabe referir que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, com competência para a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos, e não incluem competências no âmbito da execução de sentenças, não lhes competindo pronunciar-se sobre a restituição de valores em concreto, como consequência da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação, o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão.

A Requerente peticiona ainda o pagamento de juros de mora. No entanto, o pagamento de juros de mora é aplicável nos termos do artigo 43.º, n.º 5, da LGT e implica já ter sido proferida uma decisão condenatória, transitada em julgado, e a sua inexecução pela Administração no prazo legal, pelo que não há lugar, no caso, a juros de mora.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. Notificadas para se pronunciar sobre a matéria de exceção, as Requerentes responderam através do requerimento de 3 de abril de 2024, concluindo pela improcedência de todas as exceções e questões prévias suscitadas pela Requerida.

3. Por despacho arbitral de 4 de abril de 2024, considerando não haver novos elementos sobre que as partes se devam pronunciar, 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 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 oportuna 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 12 de fevereiro de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, 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.

II – Saneamento

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.

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, qualquer nexo 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.

Incompetência material do tribunal por se tratar de imposto que não está sob a administração da Autoridade Tributária

9. A Requerida suscita ainda a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido por considerar que a jurisdição arbitral abrange unicamente os impostos que estejam sob a administração da Autoridade Tributária, e não se inserindo a CSR no conjunto dos impostos especiais sobre o consumo, cuja administração e gestão é da competência da Autoridade Tributária, a apreciação do pedido encontra-se excluída da competência do tribunal arbitral.

É esta a questão que cabe agora analisar.

A CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) 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).

A Lei Orgânica da Autoridade Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, no artigo 2.º, sob a epígrafe “Missão e atribuições”, na parte que mais interessa considerar, consigna o seguinte:

1 - A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

2 - A AT prossegue as seguintes atribuições:

a) Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público;

[...].

Também a portaria de Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (Portaria n.º 112-A/2011, de 33 de março) estabelece, no proémio do artigo 2.º, que “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. A mesma norma contempla, nas alíneas subsequentes, diversas exceções à vinculação que não têm relevo para a situação do caso.

Como se deixou referido, os serviços e organismos referidos no artigo 1.º da portaria são a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, que foram extintos e substituídos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Cabe ainda reter que a referência feita, no artigo 2.º, n.º 2, alínea a), da Lei Orgânica da Autoridade Tributária, à liquidação e cobrança dos impostos e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como a alusão, no proémio do artigo 2.º da portaria de vinculação, à apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, nada tem a ver com a categoria dos impostos ou tributos. E pretendem unicamente ressaltar o poder tributário próprio das regiões autónomas e das autarquias locais, que se encontram constitucionalmente previstos nos artigos 227.º, n.º 1, alínea i), e 238.º, n.º 4, da Lei Fundamental, e estão regulados na Lei das Finanças das Regiões Autónomas (artigos 25.º e segs.) e no Regime Financeiro das Autarquias Locais (artigos 15.º e 17.º).

Como se deixou esclarecido, a CSR tem a natureza de um imposto, e como resulta do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação, entre outras, de pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

A Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato de liquidação de CSR referente ao período de março de 2021 a janeiro de 2022.

A liquidação incumbe à Autoridade Tributária, sendo aplicável o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações (artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007).

Não pode, por conseguinte, subsistir dúvida quanto à competência contenciosa do tribunal arbitral quanto ao pedido de declaração de ilegalidade em causa.

Falta de interesse em agir

10. A Autoridade Tributária invoca ainda a falta de interesse em agir por parte da Requerente, na medida em que a utilidade e necessidade da demanda apenas pode dar-se como verificada quando a Requerente se encontre desembolsada dos montantes pagos a título de CSR, isto é, quando se demonstre que não se verificou a incorporação do tributo no preço das mercadorias vendidas. Em caso de comprovada repercussão do imposto, o princípio da proibição do enriquecimento sem causa do titular do direito, impede o sujeito passivo de obter o reembolso do imposto o que se reconduz a uma situação de ausência de interesse em agir.

O *interesse em agir* tem sido entendido como um pressuposto processual autónomo, distinto da legitimidade ativa, e que se traduz na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer seguir a ação, e assume especial relevo nas chamadas ações de simples apreciação quando se verifica um estado de incerteza sobre a existência ou inexistência do direito a apreciar. O autor poderá ser titular de uma situação jurídica substantiva (direito de propriedade, direito de crédito), que lhe confere, à partida, a legitimidade para a fazer valer em juízo, mas, simultaneamente, poderá não estar carecido de tutela judicial, por esse seu direito não ter sido negado ou de algum modo posto em causa por um ato de uma autoridade pública ou por iniciativa de um particular. É nesse sentido que a ausência do interesse em agir poderá ser considerada como circunstância que obsta ao prosseguimento do processo, determinando a absolvição da instância.

É claro, no entanto, que não é a mera alegação da parte, ainda na fase dos articulados, de que houve ou pode ter havido repercussão no consumidor final que pode conduzir, por si, à falta de interesse em agir por parte da entidade repercutente. É ao tribunal arbitral que cabe fixar a matéria de facto, com base na instrução do processo, e caso, eventualmente, venha a considerar como provado que a Requerente não suportou o pagamento da CSR por efeito da repercussão, colocando-se numa situação de enriquecimento sem justa causa ao interpor a presente ação, a questão que se coloca tem a ver com a procedência ou a improcedência do pedido, e, por conseguinte, com a matéria de fundo, e não, evidentemente, com os pressupostos processuais da ação.

Intempestividade do pedido de revisão oficiosa

11. A Autoridade Tributária suscitou a exceção dilatória da intempestividade do pedido arbitral, por considerar que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente, porquanto o prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT apenas é aplicável quando ao ato de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, os atos tributários não enfermam de qualquer ilegalidade.

Deve começar por dizer-se - 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) – que 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).

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 actuar 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 sujeito passivo na formulação do pedido. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 17 de janeiro de 2025 e reporta-se a atos de liquidação nos períodos de tributação de 2021 e 2022, o primeiro dos quais registado em 29 de março de 2021, no momento da apresentação do pedido não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos após a liquidação a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Tendo sido apresentado o pedido arbitral em 29 de maio de 2025, dentro do prazo de 90 dias após o termo do prazo para a Administração se pronunciar sobre o pedido de revisão oficiosa, o pedido arbitral é igualmente tempestivo.

Não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de acção.

12. Alega ainda a Autoridade Tributária que se verifica a caducidade do direito de acção porquanto, à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, em 17 de janeiro de 2025, 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 consequente 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.ºs 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.

Da falta de causa de pedir e da ilegitimidade da Requerente quanto a parte do valor peticionado a título de reembolso

13. Por fim, a Autoridade tributária invoca a inexistência de causa de pedir e da ilegitimidade da Requerente quanto a parte do valor peticionado a título de reembolso, uma vez solicitou a anulação de liquidações de CSR no montante de € 9.759.084,98, quando o valor atinente à CSR, que poderia ter sido liquidado é de € 9.758.707,90, constatando-se uma diferença de € 377,08 relativamente ao montante requerido pela Requerente.

Não estamos, neste caso, perante a falta de causa de pedir ou de legitimidade activa, mas de um eventual lapso material quanto ao montante das liquidações de CSR resultantes das declarações de introdução no consumo, no confronto com o quadro elaborado pela Autoridade Tributária que consta das fls. 4 e 5 do processo administrativo, de que não há suficiente evidência, e que poderá ser retificado a todo o tempo.

III - Fundamentação

Matéria de facto

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

- A) A Requerente é uma sociedade cujo objecto social reside, entre outras actividades, no comércio a retalho de combustíveis.
- B) No contexto da sua atividade, e com base nas declarações de introdução no consumo, a Autoridade Tributária procedeu à liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos,

relativos aos meses entre Março de 2021 a Janeiro de 2022, conforme quadro que se reproduz:

Período de Liquidação	N.º Liquidação	Data	ISP	CSR	DOC. N.º
2021/03	...	12/04/21	611 527,10 €	122 060,51 €	1
2021/03	...	29/03/21	17 354,96 €	3 342,09 €	2
2021/04	...	12/05/21	1 589 226,66 €	315 338,11 €	3
2021/05	...	14/06/21	3 348 501,30 €	687 910,48 €	4
2021/05	...	29/06/21	17 203,07 €	3 363,89 €	5
2021/05	...	29/06/21	11 193,08 €	2 371,84 €	6
2021/05	...	29/06/21	1 016,95 €	215,49 €	7
2021/06	...	14/07/21	33 242,07 €	6 823,54 €	8
2021/06		02/07/21	16 292,19 €	3 452,35 €	9
2021/06		14/07/21	3 712 775,49 €	766 066,36 €	10
2021/06		28/07/21	10 159,71 €	2 152,86 €	11
2021/07		16/08/21	5 207 176,29 €	1 065 691,08 €	12
2021/07		04/08/21	16 372,78 €	3 469,43 €	13
2021/08		13/09/21	5 226 035,83 €	1 065 822,01 €	14
2021/09		15/10/21	8 626,29 €	1 101,05 €	15
2021/09		12/10/21	5 545 436,09 €	1 136 116,55 €	16
2021/09		14/10/21	16 264,47 €	3 446,48 €	17
2021/09		14/10/21	16 287,57 €	3 451,37 €	18
2021/09		14/10/21	16 366,62 €	3 468,12 €	19
2021/09		14/10/21	16 803,13 €	3 393,51 €	20
2021/10		21/10/21	11 206,43 €	2 374,67 €	21
2021/10		16/11/21	4 861 675,25 €	1 002 152,45 €	22
2021/10		21/10/21	10 697,70 €	2 266,87 €	23
2021/11		17/12/21	15 950,66 €	3 447,13 €	24
2021/11		17/12/21	12 026,04 €	2 598,97 €	25
2021/11		17/12/21	16 035,22 €	3 465,40 €	26

2021/11	...	17/12/21	12 056,24 €	2 605,50 €	27
2021/11		17/12/21	3 810,77 €	501,41 €	28
2021/11		13/12/21	5 845 665,77 €	1 223 700,32 €	29
2021/12		13/01/22	5 270 020,69 €	1 094 904,26 €	30
2021/12		24/01/22	16 119,28 €	3 483,57 €	31
2021/12		24/01/22	1 301,14 €	171,20 €	32
2021/12		24/01/22	2 601,64 €	342,32 €	33
2021/12		24/01/22	11 904,73 €	2 572,76 €	34
2021/12		24/01/22	16 158,18 €	3 381,54 €	35
2021/12		24/01/22	15 855,53 €	3 426,57 €	36
2021/12		24/01/22	11 051,55 €	2 388,37 €	37
2021/12		24/01/22	16 134,88 €	3 486,94 €	38
2021/12		24/01/22	11 551,38 €	2 496,39 €	39
2021/12		28/01/22	16 119,78 €	3 554,78 €	40
2021/12		28/01/22	16 119,28 €	3 554,66 €	41
2021/12		24/01/22	4 555,30 €	599,38 €	42
2022/01		28/02/22	3 262,58 €	438,05 €	43
2022/01		25/02/22	11 050,55 €	2 388,16 €	44
2022/01		25/02/22	15 075,33 €	3 257,96 €	45
2022/01		25/02/22	12 419,66 €	2 684,04 €	46
2022/01		25/02/22	12 028,05 €	2 599,41 €	47
2022/01		25/02/22	12 391,97 €	2 678,05 €	48
2022/01		28/02/22	3 579,44 €	480,59 €	49
2022/01		28/02/22	16 159,55 €	3 563,54 €	50
2022/01		28/02/22	5 203,93 €	698,70 €	51
2022/01		28/02/22	13 626,69 €	3 004,99 €	52
2022/01		28/02/22	16 134,38 €	3 557,99 €	53
2022/01		14/02/22	5 615 035,30 €	1 167 200,92 €	54
			47 372 446,52 €	9 759 084,98 €	

- C) As declarações de introdução no consumo constam dos documentos n.ºs 1 a 54 juntos ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidos.
- D) De cada uma das declarações de introdução no consumo consta o período de liquidação, o número e a data da liquidação, a estância aduaneira que emitiu a liquidação, o número da declaração de introdução no consumo, a data de introdução no consumo, os montantes referentes a cada introdução no consumo, que atingiu o montante total, no período em referência, de € 9.759.084,98.
- E) Em cada uma das declarações de introdução no consumo, sob a epígrafe “Produtos petrolíferos e energéticos, álcool, bebidas alcoólicas e bebidas não alcoólicas”, são referenciados o produto, a quantidade declarada e a quantidade tributável.
- F) Em cada uma das declarações de introdução no consumo, sob a epígrafe “Apresentação valores do DUC”, consta a “Descrição da Medida” e o “Valor da Medida”.
- G) Na coluna respeitante à “Descrição da Medida” surgem os seguintes indicadores: ISP- Contribuição Rodoviária DGAIEC; ISP – Fundo Florestal Gasolina; Adicionamento do CO2; ISP – Fundo Florestal Gasolina; IMP Especial S/ Consumo de Óleos Minerais; Taxa retenção sobre Fundo Florestal Permanente; CSR – Contribuição Rodoviária.
- H) Na coluna respeitante “Valor da Medida” encontram-se inscritos os montantes devidos em relação a cada um desses fatores, que aqui se dão como reproduzidos.
- I) A Requerente suportou um montante parcelar de € 9.759.084,988, correspondente aos atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário.
- J) Em 17 de Janeiro de 2025, 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 (documento n.º 55 junto ao pedido arbitral).
- K) 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 se considera tacitamente indeferido em 18 de maio de 2025.
- L) A Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa elaborou uma informação sobre o tratamento contabilístico e enquadramento fiscal da CSR, tendo por base os pedidos de revisão oficiosa apresentados em 17 de janeiro de 2025, e dirigidos ao Diretor da Alfândega do Jardim do Tabaco pela Massa insolvente da sociedade A... UNIPessoal, LDA, com referência aos períodos de tributação de 2021 e 2022, que constitui o documento n.º 4 junto com a resposta, em que se conclui do seguinte modo :
- “Ao longo da presente informação foram apresentados os factos e fundamentos que permitem concluir, de forma inequívoca, que a CSR foi incluída no preço de venda dos combustíveis comercializados pela A... .
- A CSR não é reconhecida contabilisticamente numa conta específica de gastos ou rendimentos, nem é objeto de faturação autónoma. Conforme demonstrado, a CSR, conjuntamente com o ISP, é registada na conta “Compras- mercado nacional – ISP” e, subsequentemente, incorporada no Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC).
- Nos termos do tratamento contabilístico previsto na NCRF 18 - Inventários, o procedimento adotado pela A... revela o reconhecimento destes encargos numa conta de compras (em vez de os considerar como gasto do período), com consequente integração no CMVMC. A inclusão da CSR neste agregado contabilístico traduz o

entendimento da própria entidade de que tal contribuição - à semelhança do ISP e da taxa de carbono - compõe o custo de aquisição dos combustíveis e, por conseguinte, está refletida no respetivo preço de venda.

Adicionalmente, considerando que o peso da CSR no preço de venda dos combustíveis é superior à margem bruta de comercialização apurada, torna-se insustentável a alegação de que esta não teria sido incluída no preço de venda. Tal raciocínio implicaria admitir que a empresa estaria a operar com preços de venda inferiores ao respetivo custo de aquisição, prática esta que, para além de economicamente inviável, é expressamente proibida pela legislação nacional em vigor.

A A... adota, portanto, um tratamento contabilístico unificado para os impostos incidentes sobre os combustíveis (ISP, CSR e taxa de carbono), não procedendo à sua discriminação individual em contas autónomas. Considerando que o peso conjunto destes impostos, incluindo a CSR, representa aproximadamente 52% e 31% do CMVMC, respetivamente nos períodos de tributação de 2021 e 2022, e que a margem bruta de comercialização é extremamente reduzida, infere-se que estes encargos fiscais estão, de facto, refletidos no preço de venda. Assim, não se afigura plausível sustentar que a CSR constitua um encargo da empresa, uma vez que se verifica a sua repercussão no valor dos bens transmitidos.

Face ao exposto, conclui-se que a CSR está incorporada no CMVMC e consequentemente no preço de venda dos combustíveis. Trata-se, portanto, de um encargo transferido para os adquirentes (e em última instância para o consumidor final), não podendo, em caso algum, ser considerado um encargo da A... .

Esta conclusão é validada tanto pelos procedimentos contabilísticos adotados pelo sujeito passivo, em conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis, como pela análise das margens bruta de comercialização apuradas (2021 – 0,537% e 2022 – 0,499%) e do peso da CSR no CMVMC.

Por fim, reafirma-se que qualquer alegação no sentido de que a CSR não foi incluída no preço de venda implicaria, necessariamente, a prática de preços de venda inferiores ao respetivo custo, o que seria ilegal.

A presente informação teve por base os elementos apresentados pelos contabilistas certificados da sociedade, B..., NIF: ... (2021) e C..., NIF: ... (2022), após contacto prévio com o administrador de insolvência nomeado, assim como, os recolhidos no âmbito do Despacho nº DI2023... desta Direção de Finanças e os constantes do sistema informático da AT.”

M) O pedido arbitral deu entrada em 29 de maio de 2025.

Factos não provados

Não há factos não provados que revelem para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

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

Matéria de direito

15. 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, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Diretiva.

Nos termos da referida Lei n.º 55/2007, 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 respectivos 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 EP - Estradas de Portugal, E.P.E, 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. (atual Infraestruturas de Portugal, S.A.) 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)).

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 n.º 2008/118.

Em contraposição, a Autoridade Tributária sustenta 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” ou a “razão de ser” da criação da contribuição e não pode circunscrever-se a mera finalidade de natureza orçamental.

Suscita-se ainda a divergência entre as partes quanto ao direito ao reembolso do imposto suportado pelo sujeito passivo em face possível repercussão do imposto no consumidor final.

Conformidade da Contribuição de Serviço Rodoviário com o direito europeu

16. Analisando a primeira 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 requerido pelo presente tribunal arbitral, 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 prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o

comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (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 exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização dos dois objetivos mencionados no número anterior do mesmo despacho. Com efeito, as receitas provenientes da CSR destinam-se, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional.

33. Em quarto lugar, os dois objetivos atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional portuguesa estão enunciados em termos muito gerais e não deixam transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel. A este respeito, é significativo que o órgão jurisdicional de reenvio destaque, na redação da sua primeira

questão prejudicial, que as receitas geradas pelo imposto são genericamente afetadas à concessionária da rede rodoviária nacional e que a estrutura deste imposto não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo desses combustíveis.

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

35. Por conseguinte, sem prejuízo das verificações que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar atendendo às indicações que figuram nos n.ºs 29 a 34 do presente despacho, as duas finalidades específicas invocadas pela Autoridade Tributária para demonstrar que a CSR prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, não se distinguem de uma finalidade puramente orçamental (-).

17. Revertendo à situação do caso, o que se constata é que a Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (atual Infraestruturas de Portugal, S.A.), sendo o financiamento assegurado pelos respetivos 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.

Tal como alega a Autoridade Tributária, 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

18. 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).

19. No caso vertente, não há prova evidente de que tenha havido uma efetiva repercussão do imposto no consumidor, 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, a Autoridade Tributária limita-se a juntar uma informação interna dos serviços que parte de meras ilações ou considerações genéricas, que,

em substância, não permitem concluir que o imposto tenha sido parcial ou integralmente repercutido.

Com efeito, a informação em causa reporta-se ao critério contabilístico do registo da CSR para concluir que tal contribuição compõe o custo de aquisição dos combustíveis e, por conseguinte, está refletida no respetivo preço de venda. E argumenta ainda com a margem de comercialização para justificar que o operador não poderia deixar de repercutir o imposto sob pena de praticar preços de venda inferiores ao custo. E infere, a partir do peso conjunto dos impostos (ISP, CSR e taxa de carbono) e a reduzida margem bruta de comercialização, que a CSR está incorporada no preço de venda dos combustíveis.

Ou seja, a Autoridade Tributária, 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, há pouco 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.

Reembolso de quantia certa

20. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago.

Refere a Autoridade Tributária que a competência do tribunal arbitral se reporta à apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos (artigo 2.º, n.º 1, do RJAT), não incluindo poderes jurisdicionais no âmbito da execução de sentenças, não competindo ao tribunal pronunciar-se quanto à restituição do valor pago a título de CSR.

Ora, o reembolso do imposto indevidamente pago não respeita à execução de sentença, mas é uma mera decorrência, no âmbito do processo declarativo, da declaração de ilegalidade do acto tributário impugnado.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Juros de mora

21. A Requerente solicita ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros de mora nos termos do artigo 43.º da LGT.

O artigo 43.º da LGT refere-se a juros de mora, dispondo, no seu n.º 5, nos seguintes termos:

“No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.”

O que significa que os juros de mora têm aplicação por incumprimento da decisão judicial transitada em julgado, e, por conseguinte, em sede de execução, respeitando ao período de tempo que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada e a data da emissão da nota de crédito.

É claro que não há lugar a juros de mora quando estamos ainda fase declarativa do processo, e ainda que o tribunal venha a julgar procedente o pedido arbitral, os juros de mora apenas têm aplicação por incumprimento da decisão arbitral.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral, e anular os atos de liquidação impugnados bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- b) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago;
- c) Absolver a Autoridade Tributária do pagamento de juros de mora.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 9.759.084,98, que corresponde ao valor da liquidação 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 € 121.176,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 6 de novembro de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Rui Marrana

A Árbitro vogal

Nina Aguiar