

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros acima identificados, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de os recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
4. O Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 11 de agosto de 2025.
5. A Requerida apresentou a resposta, por exceção e impugnação, juntou documentos, bem como o processo administrativo.
6. A requerente foi notificada para se pronunciar sobre as exceções, o que veio a fazer por requerimento escrito. Por desnecessidade, foi dispensada a reunião do art. 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações finais, atenta a clareza dos articulados e a abundante jurisprudência sobre os temas suscitados nos autos.
7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades.

A requerente alega, em síntese, o seguinte (na análise global dos seus articulados):

- a) A Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, viola o disposto no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (“Diretiva IEC1”), sendo contrária ao direito da União Europeia, conforme declarado pelo Tribunal de Justiça no acórdão proferido no processo C-460/21, Vapo Atlantic, de 7 de fevereiro de 2022, pelo que os atos tributários nela fundados são ilegais e devem ser revogados pela AT.
- b) As liquidações da CSR, em violação da Diretiva IEC, configuram erro de direito “imputável aos serviços”, situação enquadrável no disposto no artigo 78.º, n.º 1, II parte da Lei Geral Tributária (“LGT”), com a consequente adequação do meio procedimental de revisão oficiosa, ao qual se aplica o prazo de quatro anos aí previsto.
- c) A CSR tem a natureza de um imposto e não de uma contribuição financeira, já que não tem por pressuposto uma prestação/benefício emanado da atividade da entidade pública a favor de um grupo de sujeitos passivos, nem a estrutura comutativa característica das contribuições financeiras. Deste modo, a apreciação da legalidade dos correspondentes atos de liquidação cabe na competência material do Tribunal Arbitral.

d) Tem legitimidade para o procedimento e para a propositura da ação arbitral – interesse em agir: é o sujeito passivo da CSR (art. 18.º, n.º 3, da LGT); a quem a lei confere esse estatuto (art. 9.º, n.º 1 e 4, do CPPT); na CSR não assume a natureza de repercussão legal, como no IVA, mas apenas económica ou de facto – logo, no caso da CSR, não há uma deslocação da obrigação tributária do sujeito passivo para um terceiro;

A requerida alega, em síntese, o seguinte:

a) Por exceção, advoga a incompetência do tribunal arbitral, em razão da matéria, porquanto qualifica a CSR como uma contribuição financeira, enquadrável como uma das “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” a que aludem os artigos 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição e 3.º, n.º 2 da LGT, e não como um imposto, concluindo que o seu conhecimento está excluído da arbitragem tributária, pois a vinculação da AT à jurisdição arbitral, operada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, circunscreve-se à apreciação de pretensões relativas a impostos (artigo 2.º da Portaria), não abrangendo outros tributos.

b) Por exceção, suscita a falta de interesse em agir, na medida em que tendo repercutido totalmente a CSR suportada nos seus clientes, não tem qualquer dano económico ou patrimonial digno de tutela através de uma ação judicial arbitral.

c) Por exceção, defende a intempestividade do pedido de revisão oficiosa e da caducidade do direito de ação: previamente à ação arbitral, a requerente intentou pedido de revisão oficiosa contra as liquidações impugnadas, no prazo de 4 anos a contar da liquidação, nos termos do art. 78.º, n.º 1, 2ª parte da LGT, onde se exige uma conduta de “erro imputável aos serviços”; ora, na sua opinião, a interpretação do Direito da União Europeia nunca se pode reconduzir a um erro imputável aos serviços; e se o pedido de revisão oficiosa é intempestivo, o pedido de ação arbitral – sustentada no seu indeferimento tácito – está votado ao insucesso, por caducidade do direito de ação.

d) por impugnação, o acórdão do Tribunal de Justiça só tem efeito nesse caso concreto. E cada caso é um caso. Existe um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, que se prende com a redução da sinistralidade rodoviária e a sustentabilidade ambiental, ambos distintos de uma finalidade orçamental. Deste modo, a CSR é conforme ao direito da União Europeia, não se constatando erro imputável aos serviços. Por outro lado, ainda que a repercussão económica viesse a ser provada, de acordo com o Tribunal de Justiça, um Estado-Membro pode opor-se a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos

Os factos pertinentes para o julgamento são escolhidos em função da sua relevância jurídica (art. 596.º do CPC).

Muitos factos estão provados por documento, que não foram impugnados e foram aceites pelas partes.

Em relação ao facto provado c), o Tribunal considerou-o provado em face das alegações das partes e sintonia com a lei. Na resposta, a AT alega que a requerente repassou o valor da CSR suportada aos seus clientes, de forma total, via específico e concreto incremento no preço da venda dos produtos introduzidos no consumo, com base em argumentação factual e lógica (documento 2 da resposta) e de fonte legal (é isso o suposto na construção legal da CSR, conforme proposta de lei 153/X, de 3/7/2007 apresentada à AR, art. 3.º, n.º 1 da Lei 55/2007 e na remissão para o Código dos impostos especiais sobre o consumo). Na réplica, a requerente não refutou este facto, em termos concretos e precisos, mas indicando apenas que era o sujeito passivo da CSR (isso nunca estava em causa) – e que por isso tem legitimidade na ação (mas coisa diversa é o interesse em agir).

B. Do Direito

B.1 Ordem de conhecimento dos temas

Tendo sido invocadas exceções, o tribunal tem de iniciar pela análise desses temas (art. 608.º, n.º 1, do CPC). E dentre as exceções invocadas, deve começar, por precedência lógica, pela própria competência do tribunal; seguida, do eventual interesse em agir do autor. E depois, se não prejudicadas, pela outra exceção e questão material (art. 608.º, n.º 2, do CPC).

B.2. A CSR é um imposto e competência do Tribunal Arbitral

Este tema parte de uma questão de direito fiscal geral (qualificação da CSR como uma contribuição financeira ou imposto), e desemboca num tema adjetivo muito relevante, pois entende-se que o Tribunal arbitral só tem competência para dirimir e decidir questões relativas a impostos, por interpretação do art. 2.º da Portaria de vinculação (portaria 112-A/2011, de 22 de março) – e tendo em conta o decidido no Ac. do Tribunal Constitucional 70/2024, proc. 1347/2023, de 8/2/2024, que sustenta, em suma, que esse artigo da Portaria de Vinculação não é inconstitucional, na interpretação no sentido de apenas estarem sujeitos a arbitragem tributária os tributos qualificados como impostos, com exclusão dos demais tributos elencados no art. 3.º, n.º 2, da LGT (entre os quais a contribuição financeira).

O tribunal arbitral entende que a CSR é um imposto, na senda do decidido no proc. arbitral 806/2024-T, que se reproduz, por adesão, com a devida vénia”:

“[...] Desde logo, a designação de contribuição não vincula o aplicador do direito e não é o facto de o tributo ter a receita consignada que o qualifica como contribuição financeira (v. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 539/2015; 369/99 e 232/2022, respetivamente), existindo vários impostos que têm a sua receita consignada (ainda que ao arrepio do princípio da não consignação da receita dos impostos). O elemento decisivo para a qualificação da CSR como contribuição financeira é a existência de uma estrutura paracomutativa, ou dito de outra forma, de um nexo de bilateralidade/causalidade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita [Estado] e os sujeitos passivos do tributo. A prestação deve destinar-se a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos, “(...) acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários” (v. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/2022, citado na decisão arbitral 304/2022-T). No caso da CSR, constata-se que a mesma não tem por finalidade compensar prestações administrativas realizadas de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário e também não se identificam prestações administrativas a que o sujeito passivo tenha dado causa.

Conforme explicita a decisão arbitral 304/2022-T: “Desde logo, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007).

Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz

expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E., (...), é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.” Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir um “nexo de comutatividade coletiva” entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade. A Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento. No entanto, a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do art.º 4º n.º 1, al. a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respetivos sujeitos passivos. Embora a Autoridade Tributária afirme que a posição dos revendedores de produtos petrolíferos é a de uma “espécie de substituição tributária”, não entendemos assim, pois tal entendimento não tem apoio na lei. [...] Ainda poderia acrescentar-se que o universo de entidades que beneficiam ou dão causa à atividade financiada pela CSR não é um grupo delimitado de pessoas, mas é toda a população de um modo geral. E que o efetivo sacrifício fiscal, suportado através de uma repercussão meramente económica, não é suportado apenas pelos que efetivamente utilizam a rede de estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal S.A., mas também pelos que utilizam vias rodoviárias que não se incluem nessa rede. Por conseguinte, conclui também este tribunal que a Contribuição de Serviço Rodoviário, apesar do seu nomen juris e de a sua receita se destinar a financiar uma atividade pública específica, não tem o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou coletiva que é necessária à contribuição financeira.” No mesmo sentido, salienta a decisão arbitral 629/2021-T, de 3 de agosto de 2022, que “o nexo grupal – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas coletivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária.”.

A qualificação da CSR como um imposto foi também a seguida pelo Tribunal de Contas, na Conta Geral do Estado de 2008, e resulta da análise da sua génese. Interessa a este respeito notar que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, criou a CSR por desdobramento do ISP, em relação

ao qual é indiscutível a sua qualificação como imposto. Esta relação umbilical merece destaque na decisão arbitral 332/2023-T: “A CSR, durante algum tempo legalmente autonomizada do ISP, a partir do qual nasceu e ao qual voltou, constituiu sempre um pseudónimo deste – e, portanto, sempre foi um imposto”. Em síntese, a CSR é enquadrável como imposto, uma vez que não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições, estando, deste modo, abrangida pela autovinculação da AT à jurisdição arbitral, nos termos da citada Portaria n.º 112-A/2011, sendo este Tribunal competente para proceder à sua apreciação [...].

Consequentemente, sendo a CSR um imposto, o tribunal arbitral tem competência para decidir a questão dos autos, nos termos legais (art. 2.º do RJAT e art. 2.º da portaria de vinculação).

B.3. Da falta de interesse em agir por parte da requerente

O autor só pode colocar uma ação em tribunal se tiver interesse em agir – se tendo a lesão concreta de um qualquer interesse ou direito, a decisão judicial, dando-lhe razão, determine a efetiva reposição do seu direito e posição patrimonial.

A ação judicial não serve para a definição abstrata de um direito hipotético; e no caso da impugnação judicial (ou ação arbitral), não é idónea à mera definição da situação legal (tipo definição do direito em geral), mas à tutela concreta da situação efetiva afetada do contribuinte – na esfera patrimonial. Paradigmaticamente, à anulação da liquidação impugnada, segue-se, como consequência nuclear, a devolução do imposto (caso tenha sido pago pelo sujeito) ou a extinção do processo de execução fiscal, nas demais situações. No pressuposto, sempre, de que o contribuinte tem um dano real e efetivo com a liquidação e pagamento do imposto.

Ora, nada disso sucede no caso dos autos. O requerente, sujeito passivo, foi alvo de liquidações de CSR – e efetuou o seu pagamento. Mas, depois, repassou todo esse valor, ao cêntimo para os seus clientes, de forma direta e efetiva. Logo, a hipotética improcedência da ação arbitral, não lhe gera qualquer dano, porque repassou esse valor de imposto – e não o vai devolver depois aos clientes; e a procedência da ação, geraria um enriquecimento sem causa do requerente.

Na senda do decidido no proc. arbitral 695/2023-T, em tudo semelhante aos presentes autos, que se reproduz, por adesão, com a devida vénia.

“[...]” Ora, no caso *sub judice*, como vimos, não existe uma causa concreta que justifique o reembolso da CSR à Requerente, pois este encargo fiscal é efetivamente suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo do tributo, o consumidor final.

Assim, a prova da repercussão da CSR nos preços praticados ao consumidor feita pela AT é demonstrativa da falta de causa justificativa para o reembolso da CSR à Requerente, com fundamento no enriquecimento sem causa.

Ao reembolsar a CSR à Requerente o Estado estaria a transferir para esta entidade as verbas que os consumidores finais suportaram quando adquiriram os combustíveis, sendo que os consumidores continuariam a suportar o impacto negativo que esta contribuição causou, o Erário Público no final não arrecadaria qualquer receita (num primeiro momento arrecadou, mas num momento posterior estaria a devolver o valor cobrado), passando a Requerente a ser a beneficiária efetiva de uma receita, sem qualquer causa legítima, que não faz qualquer sentido que constitua rendimento desta entidade (na medida em que quem suportou efetivamente o encargo com a CSR foram os consumidores finais).

Com o que, também, concorda Sérgio Vasques porquanto, na obra supracitada (Manual de Direito Fiscal), defende que *“(...) A doutrina do enriquecimento sem causa constitui, portanto, uma válvula de segurança que tem permitido lidar com os casos em que o reembolso ao sujeito passivo leva a uma distribuição do encargo do imposto contrária ao princípio da neutralidade e, diríamos nós, contrária ao princípio da capacidade contributiva”*.

Além disso, acrescente-se, tal situação configuraria ainda uma violação do princípio da justiça tributária, por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, não sendo a justiça material, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes, mas a justiça distributiva, que é a almejada pelo direito fiscal, visando o sistema fiscal a prossecução da verdade e da justiça material.

Face a todo o supra explanado, é imperioso concluir-se que, ainda que se considerasse que o regime jurídico da CSR não é conforme ao direito comunitário, o que apenas para efeitos de raciocínio se concebe, tem o tribunal de considerar provado que o montante de € 174.402,50, pago a título de CSR, relativamente a introduções no consumo efetuadas no período acima identificado, não pode ser reembolsado à Requerente dado que tal montante não foi pela mesma suportado, pois ao ter sido incluído no preço de venda ao público dos combustíveis, o respetivo encargo recaiu sobre os consumidores finais dos produtos [...]”.

Recentemente, o Ac. TCA Sul de 30/10/2025, proc. 1874/23.2BELRS-S1, emitiu Acórdão no mesmo diapasão: sustenta que os repercutidos (os adquirentes de combustíveis) – e não os sujeitos passivos como a requerente – é que têm legitimidade processual para impugnar os atos

de liquidação da CSR e exigir o reembolso das quantias, pois são eles que sofrem a erosão efetiva da ablação económica do imposto, desde que verificadas, evidentemente, os demais requisitos materiais e processuais. Ou seja, e é isto que importa no caso dos autos – o sujeito passivo como a requerente não tem legitimidade processual, por falta de interesse em agir dado que não sofreu qualquer ablação económica do imposto, porque o repassou totalmente, de forma concreta e efetiva, via preço discriminado, para os seus clientes.

Em suma: inexistindo efetiva necessidade de tutela jurisdicional a que a requerente se arroga, carece de interesse em agir, o que consubstancia uma exceção dilatória inominada nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º e 578.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, consequentemente, a Requerida ser absolvida da instância.

B.4. Da desnecessidade de decisão das demais questões suscitadas

A decisão supra acerca da falta de interesse em agir resolve definitivamente o tema deste processo, tornando desnecessário e irrelevante a análise dos demais temas suscitados nos presentes autos, nos termos do art. 608.º, n.º 2, 1ª parte do CPC.

III – Decisão

Atento o exposto, este Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar os atos de liquidação de CSR;
- b) Julgar procedente a exceção dilatória inominada de falta de interesse em agir da requerente, nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º e 578.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT,
- c) a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, consequentemente, a Requerida ser absolvida da instância. e
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo, tudo com as legais consequências.

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em € 9.027.197,71, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do

artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.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 € 112.302,00, a cargo da Requerente.

Notifique.

Porto, 9 de janeiro de 2026

José Poças Falcão (Presidente),

Elisabete Martins Cardoso

Tomás Cantista Tavares (relator)