

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 534/2025-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Desconformidade com o direito da União Europeia – Repercussão e enriquecimento sem causa

Sumário

- I.** A Contribuição de Serviço Rodoviário reveste a natureza de um imposto sobre combustíveis e é incompatível com o regime harmonizado dos IEC, consagrado na Diretiva 2008/118/CE, não sendo enquadrável na exceção admitida pelo seu artigo 1.º, n.º 2, por não prosseguir “motivos específicos”, conforme foi declarado pelo TJUE no processo C-460/21.
- II.** A desconformidade da legislação interna com o direito da União Europeia consubstancia um erro de direito que tem de ser imputado aos órgãos do Estado, e tratando-se de matéria fiscal/tributária, tal erro tem de ser imputado aos serviços da AT, pelo que, em relação aos atos tributários que enfermem de ilegalidade por força dessa desconformidade, é admissível a interposição de pedido de revisão oficiosa no prazo de quatro anos, ao abrigo do artigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, II parte, para proceder à reconstituição da legalidade.
- III.** Os impostos indiretos cobrados em violação das disposições do direito da União Europeia devem ser reembolsados aos sujeitos passivos com uma única exceção, a de as autoridades nacionais provarem que foram suportados por uma pessoa diferente do sujeito passivo se, e só se, o reembolso do imposto conduzir, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. A repercussão e o enriquecimento sem causa não podem ser presumidos.
- IV.** O registo contabilístico do imposto suportado em rubrica de inventários, com a sua subsequente consideração como custo das mercadorias vendidas, ou a demonstração de uma margem de comercialização reduzida, desacompanhados de outros

elementos, não consubstanciam prova de repercussão, nem do enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 11 de agosto de 2025, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Prof.^a Doutora Raquel Franco e Dr. José Luís Ferreira, acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

O pedido arbitral é efetuado na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em relação aos mencionados atos tributários.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou “Requerida”.

A Requerente peticiona a anulação parcial dos atos tributários relativos à CSR, a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e, bem assim, a condenação da Requerida à restituição do valor pago a título de CSR (€ 9.434.496,12), ao pagamento de juros

de mora [leia-se indemnizatórios], ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), e ao pagamento da taxa de arbitragem devida ao CAAD.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

Para tanto, invoca a Requerente que a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, se deve considerar um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, que fixa o regime geral dos impostos especiais de consumo ou “IEC”, conforme o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) já se pronunciou em processos similares.

Segundo a Requerente, embora os Estados-Membros possam recusar o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União Europeia, caso se comprove que ocorre enriquecimento sem causa do contribuinte, tal exceção apenas é admitida em termos estritos, exigindo-se que se demonstre a repercussão do imposto, que não pode ser presumida pela AT. 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, não se podendo voltar o ónus da prova da repercussão e do enriquecimento sem causa contra o contribuinte. Mais aduz 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.

* * *

Em 2 de junho de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação dos árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 22 de julho de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 11 de agosto de 2025.

Em 29 de setembro de 2025, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação e, na mesma data, juntou documentos e o processo administrativo (“PA”).

Em 9 de outubro de 2025, a Requerente pronunciou-se por escrito sobre as exceções suscitadas pela Requerida, pugnando pela improcedência daquelas.

Por despacho deste Tribunal Arbitral, de 15 de outubro de 2025, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, uma vez que não foi requerida prova testemunhal e que foi exercido, por escrito, o contraditório em relação à matéria de exceção, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT).

Ambas as Partes foram notificadas para apresentarem, de modo simultâneo, alegações escritas e fixou-se o prazo para a decisão até à data-limite constante do artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, notificando-se a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para apresentação de alegações e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Requerente e Requerida apresentaram alegações em 24 e 29 de outubro de 2025, respetivamente.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por assinalar que as referências à Requerente e ao sujeito passivo se reportam à **B..., UNIPESSOAL, LDA.** e não à massa insolvente, sendo o processo de insolvência alheio ao presente.

Por exceção, suscita a falta de interesse em agir da Requerente, entendendo ser desnecessária a demanda e a tutela jurisdicional. Considera que a Requerente repercutiu a CSR, pelo que não ficou desembolsada do valor pago a título de CSR, “*repassado ao consumidor final*”, sendo indevida a sua restituição. Assim, pugna pela absolvição da instância, por verificação desta exceção dilatória inominada, ao abrigo do vertido nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º e 578.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Suscita também a exceção de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, por qualificar a CSR como uma contribuição financeira 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, como se decidiu em diversos processos arbitrais.

Continua, dizendo que, mesmo que se possa concluir, após análise aprofundada, que uma dada contribuição deve ser considerada um imposto especial, designadamente para efeitos das exigências constitucionais, não pode considerar-se abrangida pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, porque esta utilizou especificamente o termo “impostos”, visando apenas os tributos a que a lei atribui tal designação.

Conclui, neste âmbito, que se verifica a exceção dilatória de incompetência do tribunal em razão da matéria, que prejudica o conhecimento do mérito, nos termos vertidos nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicável por via do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Aduz, por outro lado, que ainda que se entenda que a CSR reveste a natureza de imposto, não era um imposto sob a administração da Requerida, que se limitava à sua cobrança, dado o disposto no artigo 5.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a CSR, pelo que não está abrangida pelos artigos 1.º e 2.º da citada Portaria n.º 112-A/2011. Em consequência,

verifica-se uma exceção dilatória que prejudica o conhecimento do mérito da causa, nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicável por via do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Suscita também a intempestividade do pedido arbitral com base na extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa, que foi apresentado além do prazo de 120 dias previsto para a reclamação graciosa, conforme previsto na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, não podendo beneficiar do prazo de quatro anos previsto na 2.ª parte da referida norma, por não se verificar erro imputável aos serviços. A AT está vinculada ao princípio da legalidade, não podendo deixar de aplicar uma norma com fundamento em desconformidade com o direito da União Europeia, aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da Constituição.

Sendo o pedido de revisão oficiosa intempestivo, o pedido de constituição do tribunal arbitral é, de igual modo, extemporâneo, verificando-se a exceção de caducidade do direito de ação com a consequente absolução da Requerida do pedido.

Por impugnação, a Requerida assinala que o artigo 5.º da Lei n.º 55/2007 remete para o disposto no Código dos IEC, na LGT e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) em relação à liquidação, cobrança e pagamento da CSR, prevendo o artigo 15.º do Código dos IEC o prazo de três anos para o reembolso de imposto indevidamente pago, a contar da data de liquidação do imposto.

Afirma a Requerida que a criação da CSR visou financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal (antes Estradas de Portugal), conforme previsto na Lei n.º 55/2007. O gasóleo e a gasolina passaram a estar sujeitos a um “nível de tributação” global constituído pela taxa de ISP e pela CSR, tendo, para o efeito, sido reduzidas as taxas unitárias de ISP no exato montante do valor da CSR (v. Portaria n.º 16-C/2008, de 9 de janeiro). Assim, não ocorreu um desagravamento da tributação, continuando esta a efetuar-se no mesmo montante, embora em moldes diferentes, desdobrada em ISP e CSR.

Para a Requerida, o mecanismo de liquidação da CSR representa uma espécie de substituição tributária, na medida em que a CSR é liquidada e cobrada pela AT, aos sujeitos passivos de ISP, como contrapartida pela utilização dos serviços prestados aos utentes das vias rodoviárias pela Infraestruturas de Portugal, a quem é destinada a CSR (princípio do utilizador-pagador).

Com a alteração do artigo 2.º do Código dos IEC, introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, à qual foi atribuída natureza interpretativa pelo artigo 6.º da mesma Lei, ficou claro que o ISP/CSR é sempre repercutido nos consumidores.

Acrescenta a Requerida que os comercializadores de combustíveis estão adstritos ao dever de informação ao consumidor, através da emissão de fatura detalhada, das taxas e impostos repercutidos, nos termos da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, e do Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (“ERSE”), nomeadamente o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, que inclui o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO₂ e a CSR. De onde conclui que os impostos em causa são repercutidos no consumidor, incluindo a CSR.

Sobre as finalidades da CSR, considera existir um vínculo entre o destino dado às receitas da CSR e o motivo específico que levou à sua criação: a prossecução de objetivos de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, analisados à luz do Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, distintos de finalidades puramente orçamentais (v. Acórdãos do TJUE de 25 de julho de 2018, C-103/17, *Messer France*; de 27 de fevereiro de 2014, C-82/12, *Jordi Besora*; e de 5 de março de 2015, C-553/13, *Statoil*). Pelo que preconiza ser a CSR conforme ao direito da União Europeia.

Sem conceder, a Requerida argui que, mesmo que assim não se entendesse, constitui jurisprudência pacífica do TJUE que o Estado tem o direito de recusar o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União Europeia, 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 (v. Acórdãos do TJUE de 27 de fevereiro de 1980, 68/79, *Hans Just*; e de 2 de outubro de 2003, C-147/01, *Weber's Wine*).

Considera que seria uma injustiça, com consequências financeiras muito gravosas, se a AT se visse obrigada a restituir à Requerente um montante de imposto/contribuição que entregou às Infraestruturas de Portugal, nos termos da lei, e que aquela [Requerente] não suportou porque repercutiu o encargo nos consumidores finais dos combustíveis, conduzindo a um inadmissível enriquecimento sem causa de uma empresa em desfavor do interesse público. Nem o direito da União Europeia, nem os princípios do Estados de Direito e da proteção da confiança toleram o enriquecimento sem causa de um sujeito passivo através do reembolso de um imposto que foi repercutido em terceiros.

Na esteira da jurisprudência assente do TJUE, entende que, desde que seja provado que os impostos indevidamente arrecadados foram efetivamente incluídos no preço das mercadorias vendidas, e assim repercutidos nos adquirentes, o Estado não está obrigado à devolução dos ditos impostos.

Ainda de acordo com a jurisprudência do TJUE, considera que são incompatíveis com o direito da União Europeia as modalidades de prova cujo efeito seja fazer com que seja praticamente impossível ou excessivamente difícil a devolução dos impostos arrecadados (v. Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, C-460/21, *Vapo Atlantic*). Raciocínio igualmente válido para a prova a apresentar pelo Estado, não se lhe podendo exigir que faça uma prova impossível.

Afirma que a repercussão da CSR não é uma repercussão que tenha um mecanismo de requisitos formais como acontece, por exemplo, com o IVA; nem, do ponto de vista contabilístico, a CSR está individualizada numa conta específica, pois o seu valor não está segregado do valor do ISP. A ausência de um mecanismo formal de repercussão da CSR constitui, aliás, a regra nos IEC, porquanto a sua aplicação decorre da transferência da carga fiscal para o consumidor, através do preço.

Com vista a fazer prova da repercussão efetiva da CSR pela Requerente, refere que foi efetuada pela AT uma ação inspetiva com o objetivo de analisar o tratamento contabilístico e o

enquadramento fiscal da CSR. Considera que os resultados da análise comprovam que a CSR liquidada, relativamente às introduções no consumo efetuadas pela Requerente nos meses de agosto a dezembro de 2022, foi incluída no preço de venda dos combustíveis e, consequentemente, não ficou aquela desembolsada dos valores pagos a título de CSR.

Com efeito:

- A Requerente contabiliza os impostos a que os produtos petrolíferos estão sujeitos (incluindo o ISP/CSR) na conta # 311914 – “Compras-merc-mercado nacional – ISP”, sendo esta uma subconta da rubrica de compras de mercadorias [#31];
- Não segrega na conta referida o valor da CSR e do ISP, apenas separados nas guias de pagamento. Assim, esses impostos consubstanciam um gasto incluído no Custo das Mercadorias Vendidas (“CMV”), como previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (“NCRF”) 18¹.
- O cálculo da margem bruta de comercialização assenta sobre o custo total das mercadorias vendidas, no qual se incluem o ISP e a CSR, sendo essa margem essencial à sustentabilidade económica e continuidade operacional;
- Sobre esta margem ainda incidem outros encargos, como tributos sobre o rendimento, encargos financeiros, custos laborais, entre outros;
- Mesmo na hipótese extrema de os demais encargos serem inexistentes, o custo total das mercadorias vendidas (“CMV”) deve obrigatoriamente ser refletido no preço, sob pena de o negócio ser inviável, além de que constituiria uma ilegalidade pela prática de um preço de venda inferior ao respetivo preço de custo (proibida nos termos da Lei n.º 166/2013, de 27 de dezembro);
- A CSR não diminui o resultado do período apurado pela Requerente, na medida em que faz parte do CMVMC e está incluída na base de cálculo da margem de lucro. Pelo contrário, a sua inclusão pode até contribuir para um acréscimo do resultado apurado por esta entidade, dado que a margem de lucro é aplicada sobre um valor

¹ Relativa a inventários.

que já inclui este encargo;

- A CSR incorporada no CMVMC dos combustíveis vendidos é repercutida no valor de venda aos utilizadores da rodovia, adquirentes de combustíveis rodoviários, e constitui encargo do consumidor final;
- O elevado peso da CSR no preço médio de venda de combustíveis em 2022, de 8,29^{2%}, associado à diminuta margem bruta apurada pela Requerente, de 0,499%³, demonstra, de forma inequívoca, que estes encargos não são suportados diretamente pela Requerente, mas sim obrigatoriamente repercutidos nos adquirentes dos combustíveis, estando incluídos no CMVMC.

A regra nos impostos especiais sobre o consumo, como é aceite pela doutrina e pela jurisprudência, é a mera repercussão económica ou de facto. Não obstante, a Requerente não declara que não repercutiu a CSR nos preços de venda, devendo fazê-lo para, nos termos do artigo 74.º da LGT, demonstrar o seu interesse em agir, não podendo omitir essa informação para lhe ser atribuído o reembolso.

A Requerida salienta ainda que se têm sucedido ações de pedido de restituição de valores pagos a título de CSR pelos intermediários que consideram que aquela contribuição lhes foi repercutida. A procedência desta ação podia conduzir ao reembolso de CSR à Requerente e, em simultâneo, ao reembolso da mesma CSR a intermediários e consumidores finais.

No caso concreto, a repercussão está provada através da contabilização de operação de compra, fazendo a CSR parte do custo das mercadorias vendidas. Ora, se no custo dos inventários está incluído o valor da CSR, significa que o encargo com a CSR é transferido para o cliente via preço, pelo que não constitui encargo da Requerente, mas de quem adquire os combustíveis.

² No ano anterior, 2021, de 10,73%.

³ No ano anterior, 2021, de 0,537%.

Por outro lado, quando a procura de um determinado produto apresenta características de inelasticidade, como sucede com os combustíveis, não há uma reação diferenciada por parte dos consumidores e a procura não se altera pela variação de preços, pelo que o vendedor [aqui Requerente] não tem qualquer razão para absorver o custo do imposto e não aumentar o preço quando confrontado com um aumento da taxa de imposto.

Deve entender-se que a AT apresentou prova adequada, possível e suficiente para demonstrar a repercussão da CSR no consumidor e o enriquecimento sem causa da Requerente se a CSR lhe fosse restituída.

Acresce que tendo a AT considerado provada a repercussão da CSR pela Requerente, cabe a esta última provar que não a repercutiu. A prova da não repercussão emerge como constitutiva do direito ao reembolso da CSR, ónus que cabe à Requerente.

Sobre o enriquecimento sem causa, sustenta que, no caso *sub judice*, não existe uma causa concreta que justifique o reembolso da CSR à Requerente, pois este encargo fiscal é suportado por pessoas diferentes do sujeito passivo. Mais, não houve qualquer diminuição ou impacto negativo nas vendas do ano 2022, registando-se, ao invés, um crescimento do volume de vendas da Requerente comparativamente a 2021.

Com o reembolso da CSR à Requerente, esta passaria a ser beneficiária efetiva de uma receita sem qualquer causa legítima, na medida em que quem suportou o encargo da CSR foram os consumidores finais.

A procedência do pedido implicaria um evidente enriquecimento sem causa, uma vez que a Requerente pede a devolução de mais de nove milhões de euros, quando o resultado líquido apesar dos impostos do ano 2022 foi de € 264.609,01, cerca de 34 vezes mais. Aliás, tendo em conta que o pedido se reporta apenas aos meses de agosto a dezembro de 2022 (cinco meses), o valor da CSR em causa supera 67 vezes o resultado que a Requerente obteve com a comercialização dos combustíveis. É óbvio que tal montante não foi suportado pela Requerente.

Acresce que tal situação configuraria uma violação do princípio da justiça tributária, por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1 da Constituição.

Sobre o pedido de reembolso de quantia certa, reitera a Requerida que o valor peticionado é incorreto, constatando uma divergência, para mais, de € 218,32. Além disso, afirma que os tribunais não se podem pronunciar sobre o valor de um eventual reembolso, pois este só pode ser determinado em sede de execução do julgado anulatório, por implicar operações de cálculo que cabem aos serviços da AT (*in casu*, às alfândegas).

Por fim, em relação ao pedido dos juros indemnizatórios (que a Requerente erradamente designou como juros de mora), tendo sido apresentado pedido de revisão da liquidação, caso a ação seja procedente, estes só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto, como se extrai do artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c) da LGT, entendimento confirmado por Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 20 de maio de 2020, processo n.º 0630/18.4BALS.

Conclui pela absolvição da instância por verificação da exceção de falta de interesse em agir, ou da incompetência do Tribunal Arbitral, ou da exceção de caducidade, ou, caso assim não se entenda, pela improcedência total do pedido.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

Em sede de resposta, a Requerida invocou matéria de exceção que importa conhecer, pois a sua procedência impede o conhecimento do pedido.

1. SOBRE A (IN)COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

A competência dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação a título prévio [v. artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT].

Nos Tribunais Arbitrais em matéria tributária que funcionam sob a égide do CAAD, a competência é delimitada pelo artigo 2.º, n.º 1 do RJAT compreendendo, exclusivamente, a apreciação de pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de um modo geral, a pretensões que são sindicáveis nos Tribunais Tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1 do CPPT.

Acrescenta o artigo 4.º do RJAT que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. E, através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, aqueles serviços e organismos, entretanto substituídos pela AT⁴ ⁵, vincularam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais para a apreciação das referidas pretensões⁶, relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida (artigos 2.º e 3.º da citada Portaria).

⁴ Na sequência da aprovação do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que criou a AT em resultado da fusão da Direcção-Geral dos Impostos (“DGCI”), da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“DGAIEC”) e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (“DGITA”). A AT sucedeu em todas as atribuições e competências àqueles organismos

⁵ Determinou a alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que criou a AT, que quaisquer referências feitas em leis ou documentos às extintas DGCI, DGAIEC e DGITA se consideram como efetuadas à AT.

⁶ Desde que de valor não superior a € 10.000.000,00.

A Requerida alega diversas razões para suscitar a incompetência deste Tribunal. E uma delas é precisamente relativa à natureza da CSR, que não considera ser um imposto, mas uma contribuição financeira, daí retirando a consequente exclusão do âmbito da jurisdição arbitral por falta de vinculação da AT (v. artigo 4.º, n.º 1 do RJAT⁷). Isto porque a referida Portaria, no corpo do seu artigo 2.º, utiliza o termo “impostos”, sem prever outros tributos.

A questão releva do ponto de vista da competência “relativa” do Tribunal Arbitral e não “absoluta”, em razão da matéria, já que a norma que rege a competência, o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, faz referência a “*atos de liquidação de tributos*”, categoria ampla que compreende a tripartição clássica refletida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição e no artigo 3.º, n.º 2 da LGT – impostos, taxas e contribuições financeiras –, pelo que aí tem claro enquadramento a CSR (v. neste sentido a decisão do processo arbitral n.º 696/2023-T).

Porém, mesmo na perspetiva da competência “relativa” não assiste razão à Requerida, porquanto, apesar de o artigo 2.º da citada Portaria parecer limitar o âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral aos “impostos” e de o *nomen juris* da CSR sugerir que estamos perante uma contribuição financeira, a sua natureza é, na realidade, a de um imposto administrado pela AT, ainda que de receita consignada, não sendo a denominação determinante, como declara a decisão do processo arbitral n.º 304/2022-T⁸, que se acompanha nesta matéria, com suporte na jurisprudência dos Tribunais superiores, incluindo o Tribunal Constitucional.

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).

⁷ Dispõe o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT o seguinte: “*A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria [...]*”.

⁸ De referir ainda, a título de exemplo, as decisões arbitrais dos processos 629/2021-T, 305/2022-T, 665/2022-T, 113/2023-T e 332/2023-T.

O elemento decisivo para a qualificação da CSR como contribuição financeira é a existência de uma estrutura paracomutativa⁹, 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. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007).*

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

⁹ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 7/2019.

“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 caráter 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*”.

Também não se pode concordar com a posição da Requerida no sentido de que apenas os tributos a que a lei atribui o “*nomen iuris*” de imposto seriam visados pelo artigo 2.º da Portaria, como se a AT apenas se tivesse pretendido vincular aos impostos com essa designação. Esta interpretação, além de revestir extremo cariz formalista, sem outros cânones interpretativos além do elemento literal/gramatical¹⁰, não se coaduna sequer com o texto da lei, ponto de partida da AT para concluir como conclui.

¹⁰ Argumentação que se considera metodologicamente errada. V. artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil: “*A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*”

Atente-se que a alínea e) desse mesmo artigo 2.º [da Portaria], na versão introduzida pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, exclui a vinculação da AT à jurisdição arbitral relativamente às pretensões de declaração de ilegalidade da liquidação de tributos, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa. Ora, se os tributos já estivessem excluídos, afigura-se que não seria necessária uma norma que os afastasse da vinculação da AT, pelo que também por esta razão socobra o entendimento da Requerida.

Assim, presumindo-se que o legislador consagrou a solução mais acertada e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados e face à inexistência de quaisquer indícios de que a finalidade do regime consistisse na criação de duas categorias de impostos com regimes adjetivos diferenciados (uns com acesso à jurisdição arbitral e outros não), rejeita-se a tese da Requerida, devendo considerar-se abrangida pela vinculação à jurisdição arbitral a categoria de “impostos” (v. artigo 3.º, n.º 2 da LGT e artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição), independentemente do nome que lhes seja conferido pelo legislador, sendo a CSR arbitrável por configurar um imposto.

Por fim, sobre a alegação de que a CSR não era um imposto sob administração da Requerida, que se limitaria à sua cobrança, não lhe assiste, de igual modo, razão. A introdução dos produtos petrolíferos (combustíveis) no consumo está sob a jurisdição das Alfândegas, serviços que integram a AT, e as liquidações de CSR são emitidas pela AT, como resulta da conjugação do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007 e da sua remissão para o Código dos IEC, para a LGT e para o CPPT.

O facto de a receita da CSR reverter maioritariamente para a Infraestruturas de Portugal não suscita qualquer modificação no âmbito da entidade que administra o imposto. Veja-se, de modo similar, que o IMT, o IMI e a Derrama Municipal de IRC não constituem receitas da AT, mas dos municípios, sem que, contudo, tal circunstância implique que deixe de lhe estar cometida [à AT] a sua administração, ou que não estejam abrangidos pela jurisdição arbitral que, sobejamente, se tem pronunciado sobre estes impostos e decidido processos respeitantes aos mesmos, o que não pode deixar de ser do conhecimento da AT.

De referir ainda que a competência dos tribunais arbitrais para conhecer dos pedidos de anulação de atos de liquidação de CSR foi confirmada e reconhecida pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 128/23.9BCLSB, cuja fundamentação este Tribunal Arbitral segue.

À face do exposto, improcede a exceção de incompetência material e a exceção dilatória suscitada, sendo o Tribunal Arbitral competente em razão da matéria e encontrando-se a AT ao mesmo vinculada, por estar em causa um pedido de anulação de atos de liquidação de imposto, a CSR (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

2. SOBRE A FALTA DE INTERESSE EM AGIR

A Requerida invoca falta de interesse de agir da Requerente, partindo da inevitabilidade da repercussão, por esta ao consumidor final, da CSR. Nestes termos, considera não haver lugar à restituição da CSR, mesmo no caso de tributo cobrado em violação do direito da União Europeia, ao abrigo da jurisprudência do TJUE, sendo, assim, desnecessária a demanda e a tutela jurisdicional, o que configura uma exceção dilatória inominada, que impede o conhecimento do mérito.

Porém, a repercussão da CSR pela Requerente e não desembolso daquela não constitui uma verdade axiomática inevitável e carece de demonstração, constituindo questão que cabe a este Tribunal Arbitral apreciar e decidir. A Requerida recorre a um raciocínio circular, aceitando como postulado um facto que carece de demonstração – a repercussão. Incorre em vício lógico (petição de princípio), derivado de a conclusão do argumento já estar contida nas suas premissas.

A repercussão é o ponto central de divergência nas posições das Partes e constitui a principal questão de facto controvertida nos autos. Não pode ser assumida pelo Tribunal como um dado (adquirido ou garantido), pois carece de ser demonstrada e só se o for, então, se poderão da mesma retirar ou extrapolar consequências. Constitui, pois, condição de

procedência da ação e não um *quid* antecedente, que se possa tomar como fundamento fechado de uma dada posição.

Ao contrário do que a Requerida alega, afigura-se inequívoco que a Requerente tem interesse direto em demandar, pela sua qualidade de sujeito (passivo) da relação tributária em litígio. Foi a Requerente que cumpriu a obrigação fiscal da CSR e, em caso de procedência da ação, é à sua esfera jurídico-patrimonial que são imputados os efeitos da anulação, e inerente destruição retroativa, dos atos tributários impugnados.

É, pois, improcedente a exceção de falta de interesse em agir, invocada pela Requerida.

3. DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO POR EXTEMPORANEIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA

Diz ainda a Requerida que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado além do prazo de 120 dias para deduzir reclamação graciosa previsto no artigo 78.º, n.º 1, I parte da LGT, não estando disponível o prazo de 4 (quatro) anos contemplado na II parte da referida norma, por não se verificar erro imputável aos serviços.

Segundo a AT, mesmo ocorrendo a violação do direito da União Europeia, não se verifica erro dos serviços, pois está vinculada ao princípio da legalidade, não podendo, com base num “julgamento” de desconformidade com o direito da União Europeia, aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da Constituição, desaplicar o regime da CSR, previsto na Lei n.º 55/2007.

Refuta-se com veemência esta posição.

A noção de “erro imputável aos serviços” constante do n.º 1 do artigo 78.º da LGT concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, e compreende “*não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito*,

e essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afectada pelo erro” (v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de março de 2017, processo n.º 01019/14 e acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 7 de maio de 2020, processo n.º 19/10.3BELRS). O erro de direito pode resultar, quer da má interpretação das normas legais em vigor, quer da aplicação de normas desconformes com o bloco de legalidade que lhes serve de parâmetro, designadamente o direito da União Europeia.

Por outro lado, nada obsta a que a ilegalidade por violação do direito da União Europeia seja conhecida e decidida no procedimento de revisão oficiosa (v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de dezembro de 2001, processo n.º 026233).

Não sendo a ilegalidade imputável ao sujeito passivo, nem tendo o mesmo contribuído para a mesma, não pode deixar de ser atribuída à Administração. Neste sentido, pontifica a jurisprudência firme do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será imputável à Administração Tributária, como fundamenta o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de março de 2002, no processo n.º 026765, de que se transcreve o seguinte excerto ilustrativo:

“A obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266.º n.º 1 da Constituição e 55.º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem a lei constitucional, nem a comunitária, não podendo considerar-se legal o acto que aplica lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou normas de direito comunitário cuja observância se imponha ao Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais [...] não exclui a existência de erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser empregue, por contrária a normas de direito comunitário que vinculam o Estado Português.

Dai que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, pois não se mostra ter sido o contribuinte a dar-lhe azo, propiciando informação que haja induzido o erro, o qual foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Esta falta, demonstrada que fica com a procedência da impugnação, não deixa de ser imputável aos serviços pela eventual falta de culpa de qualquer dos seus agentes.”

Também de forma cristalina, o Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 9 de novembro de 2022, proferido no processo n.º 087/22.5BEAVR, se pronunciou favoravelmente à qualificação de “erro imputável aos serviços”, mesmo em relação a atos não efetuados diretamente pela própria AT, mas pelos operadores económicos, por via de retenção na fonte.

Em síntese, sendo a liquidação praticada com erro, no caso, por violação do direito da União Europeia, o que interessa saber é apenas se a Requerente contribuiu para esse erro. O que não se verificou, nem sequer foi alegado.

No caso concreto, a invalidade invocada relativamente às liquidações de CSR reside na sua incompatibilidade com o parâmetro do direito da União Europeia e estas liquidações foram emitidas pela AT. Deste modo, o erro não pode deixar de ser imputável aos Serviços da AT, pelo que a situação da Requerente é enquadrável no prazo de 4 anos estipulado na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, não se verificando a alegada extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa.

Ademais, mesmo que assim não se entendesse, a remissão do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007 para o Código dos IEC, que a própria AT invoca na sua resposta, conduz-nos ao disposto no artigo 15.º, que prevê o prazo de 3 (três anos) para o pedido de reembolso. Assim, também por esta via o pedido de revisão oficiosa é tempestivo.

Sendo o pedido de revisão oficiosa tempestivo, conclui-se que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi, de igual modo, deduzido em prazo, *i.e.*, dentro dos 90 dias previsto no artigo 10.º do RJAT, em conjugação com o disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, a contar da formação da presunção de indeferimento tácito, ocorrida em 16 de maio de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 29 de maio de 2025.

Improcede, assim, a exceção de caducidade do direito de ação.

4. DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). No caso da Requerente, a legitimidade ativa advém da sua qualidade de sujeito passivo da CSR, nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e no artigo 9.º do CPPT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

É admissível a cumulação de pedidos relativos a diferentes atos de liquidação de CSR, por estar em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (v. artigo 3.º, n.º 1 do RJAT).

Não existem outras exceções a apreciar. O processo não enferma de nulidades.

III. QUESTÕES A APRECIAR

São essencialmente duas as questões a decidir na presente ação.

A primeira é de direito e consiste em saber se a CSR, caracterizada como imposto indireto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, é conforme ao direito da União Europeia, em concreto, à Diretiva 2008/118/CE, por se fundar em “motivos específicos”, conforme previsto no regime de exceção do seu artigo 1.º, n.º 2.

Na medida em que se conclua pela incompatibilidade com a Diretiva, suscita-se uma segunda questão, que é de facto. Prende-se com o direito ao reembolso da CSR liquidada em violação do direito da União, o qual é impedido (não sendo o reembolso devido) se se demonstrar que o tributo foi repercutido sobre terceiros de tal sorte que a sua restituição teria como consequência o enriquecimento sem causa da Requerente.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

- A.** A A... UNIPESSOAL, LDA., aqui Requerente, era, à data dos factos, um operador económico cuja atividade se centrou no comércio por grosso de produtos petrolíferos e que beneficiou de forma regular do estatuto de destinatário registado temporário, recebendo em Portugal, em regime de suspensão, produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (combustíveis) – informação da AT constante do PA e provado por acordo.
- B.** Para o efeito, submeteu as respetivas declarações de introdução no consumo por transmissão eletrónica de dados (“e-DIC”) junto da Alfândega competente que, no caso dos autos, é a Alfândega do Jardim do Tabaco, com referência aos períodos/meses de agosto a dezembro de 2022 – cf. estância aduaneira identificada nos Documentos Únicos de Cobrança (“DUC”) constantes do PA emitidos entre setembro de 2022 e janeiro de 2023 e informação da AT constante do PA.
- C.** Destas e-DIC constam os produtos introduzidos no consumo e as respetivas quantidades – cf. PA.
- D.** As referidas Declarações de Introdução no Consumo foram processadas e a Alfândega do Jardim do Tabaco emitiu os correspondentes Documentos Únicos de Cobrança em conformidade, nos quais procedeu à liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos – cf. PA.
- E.** A CSR foi liquida tendo em conta as quantidades introduzidas e a taxa aplicável à data – € 87,00/1000l para a gasolina e € 111,00/1000l para o gasóleo rodoviário, nos termos do artigo 4.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação dada

pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2015) – cf. PA.

- F. Em relação ao período de agosto a dezembro de 2022, foi liquida à Requerente CSR no montante total de € 9.434.277,80, conforme discriminado no quadro abaixo, imposto que aquela pagou – cf. Documentos 1 a 15 e PA:

N.º Liquidação (RLQ)	Período	Data da Liquidação	Código EAC	CSR	Diferença do ppa
...	2022/8	05/09/2022	305	2 266,43	0,00
	2022/8	05/09/2022	305	168,47	-3,44
	2022/8	12/09/2022	459	3 199,23	0,00
	2022/8	05/09/2022	305	167,96	-3,43
	2022/8	12/09/2022	305	1 912 631,20	0,00
	2022/9	12/10/2022	305	2 162 707,45	0,00
	2022/9	12/10/2022	455	3 464,86	0,00
	2022/10	14/11/2022	305	1 812 920,27	0,00
	2022/10	12/11/2022	305	3 460,40	0,00
	2022/11	12/12/2022	305	1 810 936,30	0,00
	2022/11	21/12/2022	305	3 467,25	-70,76
	2022/12	26/12/2022	305	3 364,94	-68,68
	2022/12	21/12/2022	305	3 274,48	-66,83
	2022/12	27/12/2022	305	253,56	-5,18
	2022/12	17/01/2023	305	1 711 995,00	0,00
Total				9 434 277,80	-218,32

- G. Em 16 de janeiro de 2025, inconformada com a liquidação de CSR referente aos períodos de agosto a dezembro de 2022, a Requerente remeteu, por via postal, à Alfândega do Jardim do Tabaco, um pedido de revisão oficiosa desses atos de liquidação, na parte respeitante à CSR – cf. Documento 16.
- H. Até ao presente a Requerente não foi notificada da decisão do mencionado pedido de revisão oficiosa – provado por acordo.
- I. A Informação “Análise do tratamento contabilístico e enquadramento fiscal”, elaborada pela Direção de Finanças de Lisboa - Inspeção Tributária – Divisão III – Equipa 31, após a apresentação do pedido arbitral (datada de 25 de setembro de 2025) – documento 2 junto pela AT – refere, em resumo, o seguinte:

- i) A Requerente regista os impostos os impostos/contribuições a que os produtos petrolíferos estão sujeitos na conta 311914 – “Compras-mercado nacional – ISP”, sendo esta uma subconta da rubrica de compras de mercadorias. Não segrega nas contas referidas o valor da CSR e do ISP, distinção apenas evidenciada nas guias de pagamento de imposto;
- ii) Os custos incluídos na mensuração contabilística do inventário, conforme disposto no parágrafo 10 da NCRF 18, são registados na rubrica de compras/inventários e reconhecidos como gastos do período na conta 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC) – no mesmo período de relato em que o respetivo inventário é vendido (conforme previsto no parágrafo 34 da norma). Este é o procedimento contabilístico adotado, em conformidade com a referida norma;
- iii) Sendo a CSR gasto do período em que ocorre a venda dos inventários (combustíveis), esta é incorporada no custo dos inventários e, naturalmente, repercutida no preço de venda;
- iv) Consequentemente, a CSR não tem um impacto negativo no resultado do período apurado pela Requerente, uma vez que está incluída no CMVMC e, por sua vez, na base de cálculo da margem de lucro. Pelo contrário, a sua inclusão pode até contribuir para um acréscimo do resultado, dado que a margem de lucro é aplicada sobre um valor que já inclui este encargo;
- v) O tratamento contabilístico adotado pelo sujeito passivo demonstra que o resultado apurado não é negativamente afetado pela existência da CSR. Esta é incorporada no custo das mercadorias vendidas e repercutida no valor de venda, sendo, portanto, suportada pelo consumidor final. A Requerente atua apenas como sujeito passivo do imposto, o que está alinhado com o objetivo da CSR: repercutir nos utilizadores da rodovia – ou seja, nos adquirentes de combustíveis rodoviários – o respetivo encargo;

- vi) Com base no estudo da ENSE, a CSR representava em 2022 uma parcela de 8,29% no valor do preço final de venda ao público dos combustíveis, e no ano anterior, 2021, 10,73%. Nesses anos, a margem bruta de comercialização praticada foi de 0,499% (2022) e de 0,537% (2021);
- vii) Tal discrepância demonstra que estes encargos não são suportados pela Requerente, mas obrigatoriamente repercutidos nos adquirentes do combustível, estando incluídos no CMVMC;
- viii) Se assim não fosse, a Requerente estaria a incorrer em prejuízos recorrentes nas vendas, ou a vender abaixo do preço de custo total, o que constitui uma prática ilegal;
- ix) A margem bruta deve ainda absorver todos os restantes gastos de estrutura da Requerente que não foram incluídos no custo dos inventários.

J. Em discordância das liquidações de CSR supra identificadas, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 29 de maio de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes.

Não se provou a alegação da Requerida de que o encargo fiscal da CSR foi totalmente repercutido pela Requerente e suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo, nem a medida em que foi repercutido.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. DO DIREITO

1. MOTIVO ESPECÍFICO

A CSR foi criada em 2007 para “financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E.¹¹” e configura um imposto incidente sobre os principais combustíveis rodoviários – gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto –, sujeitos a ISP. Serve-se, em parte, das regras que disciplinam o ISP, nomeadamente no que se refere a isenções, liquidação, cobrança e pagamento, embora seja um imposto distinto deste, com enquadramento legal e finalidade próprias – v. artigos 4.º e 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto.

A questão da compatibilidade da CSR com o sistema harmonizado de tributação dos produtos sujeitos a IEC regido pela Diretiva 2008/118/CE¹² foi objeto de pronúncia do TJUE

¹¹ Entretanto transformada na Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., como atrás referido.

¹² A Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008, fixa a estrutura comum dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) harmonizados nos quais se inserem os impostos sobre os produtos energéticos [v.g. produtos petrolíferos] e da eletricidade regulados pela Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003.

no processo de reenvio prejudicial C-460/21¹³, com despacho de 7 de fevereiro de 2022, relativo a um processo arbitral tributário idêntico ao que nos ocupa.

O TJUE concluiu aí pela incompatibilidade da CSR com o direito da União Europeia, por aquela não se fundar num “motivo específico”, condição exigida para a sua aceitação no quadro do sistema harmonizado de tributação dos produtos petrolíferos (v. artigo 1.º, n.º 2 da citada Diretiva).

Com efeito, o TJUE assinala que, para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Diretiva n.º 2008/118/CE subordina a criação de 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”, sendo apenas este último que está em discussão (p. 21 e 22).

De acordo com a jurisprudência daquele Tribunal, uma finalidade meramente orçamental não constitui um “motivo específico”, sendo necessária uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade (específica) da imposição em causa, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (p. 23 a 27 e v. ainda Acórdãos do TJUE, de 5 de março de 2015, processo *Statoil Fuel*, C-553/13, e de 25 de julho de 2018, processo *Messer France*, C-103/17).

No caso da CSR, a afetação da receita ao financiamento da concessionária da rede rodoviária nacional para a prossecução das competências gerais que lhe são atribuídas não pode ser considerada requisito suficiente (p. 29).

Acresce que, para se concluir que a CSR tinha por objetivo específico a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional, conforme invocado pela Requerida, deveria destinar-se, por si só, a

¹³ V. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62021CO0460>

assegurar esse objetivo. “*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*” (p. 30. E v. ainda Acórdãos do TJUE, de 27 de fevereiro de 2014, processo *Jordi Besora*, C-82/12, e de 25 de julho de 2018, processo *Messer France*, C-103/17). Porém, tal circunstancialismo não se verifica.

Em relação à alegação da AT de que existe uma relação entre a afetação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto (redução da sinistralidade da rede rodoviária nacional e sustentabilidade ambiental), o TJUE rejeita-a, uma vez que as receitas do imposto não estão afetas em exclusivo ao financiamento de operações que concorrem para a realização desses objetivos, destinando-se, antes, a toda a atividade da concessionária, abrangendo a “*conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária*” (p. 31 e 32).

Adicionalmente, os objetivos de redução da sinistralidade da rede rodoviária nacional e de sustentabilidade ambiental “*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.*” (p. 33). Pressupostos que se mantêm nestes autos.

Por outro lado, o TJUE Justiça não identificou nenhum elemento que permita considerar que a CSR foi concebida de modo a dissuadir os sujeitos passivos de utilizarem a rede rodoviária nacional ou que os incentive a adotar comportamentos menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes (p.34), concluindo que “*não prossegue*

«motivos específicos» [...] um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.”

Em síntese, a CSR é incompatível com o direito da União Europeia, não tendo por motivo específico a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental. Assim, deve ser desaplicado o regime nacional (Lei n.º 55/2007) em vigor à data dos factos, concluindo-se pela invalidade parcial das liquidações impugnadas de ISP/CSR no segmento que respeita à CSR.

2. REPERCUSSÃO E ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA

Constitui princípio assente na jurisprudência consolidada do TJUE que os sujeitos passivos têm o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados pelos Estados-Membros em violação das disposições do direito da União.

Também sobre esta matéria se pronunciou o TJUE no processo C-460/21, declarando que: “o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares por estas disposições, conforme foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. 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 (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 9 de novembro de 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, n.º 12, e de 1 de março de 2018, *Petrotel-Lukoil e Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 32).” (p. 38).

O mencionado princípio comporta apenas uma exceção: a da repercussão do imposto que se consubstancie num enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

A este respeito reza o Despacho *Vapo Atlantic*: “sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na

matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 21, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 33).”

O TJUE salienta que os órgãos jurisdicionais nacionais devem assegurar o respeito pelo princípio da proibição do enriquecimento sem causa, mesmo quando nada conste a este respeito no direito nacional (p. 40), contrariando a posição da Requerente de que seria exigível norma de direito nacional que o previsse.

A recusa de reembolso de um imposto indireto contrário ao direito da União, como a CSR, não pode, no entanto, fundar-se numa presunção de repercussão. Neste âmbito, refere aquele Tribunal, de forma ilustrativa:

“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 (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 9 de novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, n.º 13; de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 27 e 28; e de 2 de outubro de 2003, Weber’s Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 94). (sublinhado nosso)

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 (v., neste

sentido, Acórdãos de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 95, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 35).

44 Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutras contextos. Consequentemente, 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96).

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 (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 25 e 26).

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 (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42).

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 (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 29 a 32, e de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 21).”

De acordo com o entendimento exposto, em princípio, a ilegalidade da liquidação de CSR realizada pela Requerida envolve a restituição das quantias pagas a este título pela Requerente a menos que a AT demonstre dois pressupostos, de verificação cumulativa:

- a) Que a Requerente procedeu à repercução do imposto incorrido; e, bem assim,
- b) Que tal repercução neutralizou os efeitos económicos da tributação na esfera da Requerente, pelo que o reembolso do imposto conduziria a um enriquecimento sem causa desta.

Importa, pois, aferir se estão preenchidas as condições assinaladas, na sequência da prova produzida nos autos.

A Requerida começa por salientar, neste ponto, que a prova da repercução da CSR nos preços praticados ao consumidor, só pode partir da análise de factos conhecidos e demonstráveis, não se podendo exigir uma prova impossível. E entende ter feito esta prova com a demonstração de que a CSR foi contabilizada pela Requerente, à semelhança do (e conjuntamente com o) ISP, numa subconta da conta #31 – Inventários, passando, portanto, a fazer parte integrante do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (“CMVMC”) quando estas são alienadas.

Porém, nem a repercução é um conceito contabilístico, nem da referida contabilização, que se afigura correta atento o disposto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro

(“NCRF”) 18 – Inventários, se pode extrair, sem mais, a conclusão visada pela Requerida, ou seja, a repercussão.

Com efeito, não existe nem pode ser estabelecida uma relação de causa-efeito, e muito menos uma relação necessária, entre a contabilização de um “gasto”¹⁴ e a efetiva repercussão deste no preço dos produtos vendidos aos clientes. Basta pensar que os sujeitos passivos podem incorrer em diversos gastos que nem sequer tinham previsto, que têm de reconhecer contabilisticamente nas contas apropriadas, sem que isso represente que tivessem equacionado incorrer em tais gastos e que tivessem pensado e decidido a respetiva repercussão via preço, que, no caso dos gastos não antecipados/ desconhecidos, pode revelar-se (e na maioria dos casos, revela-se) inexequível.

Mesmo em relação a gastos previsíveis e estimáveis, a sua contabilização, no momento em que são suportados, não evidencia se o sujeito passivo decidiu repercuti-los nos preços praticados, ou se optou por, no todo ou em parte, não os repercutir e diminuir a sua margem de lucro. Este raciocínio não está espelhado na contabilidade¹⁵, nem o *standard* de medição contabilístico visa manifestar essa realidade.

Assim, a AT parte do pressuposto de que o reconhecimento/contabilização dos gastos pelo sujeito passivo é condição necessária e suficiente da demonstração da repercussão de tais gastos, raciocínio que se reputa erróneo.

A questão da repercussão coloca-se noutro plano, distinto, o da formação do preço, pois respeita à transferência efetiva do encargo do imposto [CSR] ao elo subsequente do circuito económico, os clientes, por via da sua inclusão no preço de venda praticado.

¹⁴ Neste caso, relativo a inventários, a contabilização é feita em duas etapas, primeiro na rubrica de inventários e, mais tarde, à medida que os produtos são vendidos, movimenta-se para uma conta de gastos (conta # 61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas).

¹⁵ O que se poderia retirar da contabilidade da Requerente, como indício idóneo para inferir a repercussão (ou alguma repercussão), seria, a título de exemplo, a análise comparativa das margens brutas dos sujeitos passivos, em períodos em que não ocorreu a incidência de CSR e em períodos em que a CSR estava em vigor, sem prejuízo da ponderação adicional de outros fatores e variáveis passíveis de influenciar a subida ou diminuição da margem, para alcançar uma conclusão válida.

Quer o imposto seja repercutido, quer o não seja, deve ser sempre reconhecido na contabilidade do sujeito passivo como “gasto”. Pelo que o reconhecimento do imposto na contabilidade não pode constituir critério de diferenciação do imposto repercutido e não repercutido, pois é uma “propriedade” que se verifica em ambos os casos.

Por outro lado, não é de sufragar a afirmação, pela Requerida, de que o elevado peso da CSR nos preços médios de venda ao público no setor, correspondente a 8,29%, a par da diminuta margem bruta apurada pela Requerente em 2022 – de 0,499%¹⁶, inviabiliza qualquer argumentação no sentido da não inclusão da CSR no preço de venda dos combustíveis.

Em rigor, o primeiro argumento, por si só, nada acrescenta. Um gasto pode ser elevado e não ser repercutido, ou não o ser totalmente.

No que se refere ao segundo argumento, dir-se-á que do mesmo pode, de igual forma, deduzir-se conclusão inversa e oposta àquela a que chegou a Requerida. Na verdade, uma margem muito reduzida, por si só, a ser tomada como indício, é mais próxima da não repercussão do que da repercussão. Pois se os gastos são componentes negativas no apuramento da margem de lucro e dos resultados, a não repercussão implica necessariamente a redução das margens de lucro, apresentando-se estas menores em comparação com o que ocorreria se se tivesse verificado repercussão. Assim, tendencialmente é a não repercussão que gera uma margem mais reduzida e não o contrário.

Por outro lado, é falacioso o argumento de que a CSR não teve impacto negativo nas vendas do ano 2022, porque estas aumentaram em relação a 2021. Este raciocínio ignora que em ambos os anos a Requerente incorreu na CSR ilegal. Tal comparação só seria válida se em 2021 a Requerente não tivesse incorrido em CSR e em 2022 tivesse o impacto da CSR, comparando-se o antes e depois da CSR. Só que, como dito, em ambos os anos foi suportada a CSR pela Requerente, pelo que o impacto da CSR não pode ser aferido dessa forma.

¹⁶ No ano 2021, a CSR representou 10,73% do preço médio dos combustíveis e a margem bruta da Requerente cifrou-se em 0,537%.

De igual modo, falece a alegação da Requerida de que a repercussão se concretizou, porque, se não fosse assim, o negócio da Requerente seria inviável e estaria a violar o disposto no artigo 5.º da Lei n.º 166/2013, de 27 de dezembro, que rege as práticas restritivas do comércio, segundo o qual é ilegal vender um bem a um preço inferior ao seu custo de aquisição efetivo, acrescido de impostos e encargos. Dito de outro modo, no entender da Requerida, se a Requerente não tivesse repercutido a CSR estaria a vender um bem abaixo do preço de custo e a praticar uma ilegalidade.

Contudo, não é o facto de uma determinada conduta representar uma ilegalidade que impede que a mesma ocorra. Além de que, a circunstância de a Requerente não estar a repercutir, no todo ou em parte, a CSR, sendo o caso, não implica que esteja a praticar um preço de venda inferior ao custo de aquisição efetivo, acrescido de impostos e encargos.

O que se verifica, e foi constatado pela AT, é que a Requerente tem uma margem bruta positiva, ainda que pequena, ou seja, que valor das receitas provenientes das respetivas vendas é superior ao dos custos dos combustíveis vendidos, pelo que está a ser cumprido o regime legal invocado. Quais as rubricas que estão a ser, ou que devam ser, repercutidas pelo operador económico, não constitui aspeto de que cuide ou regule o referido regime, cuja preocupação é a de que não sejam feitas vendas com prejuízo, por razões que se prendem com práticas concorrenciais nocivas, e não quais as rubricas que são ou não repercutidas.

Nem se afigura pertinente o argumento de que a repercussão se comprova com o facto de os clientes da Requerente virem suscitar igualmente, pela via contenciosa, a questão da ilegalidade e o consequente reembolso da CSR suportada. Esta circunstância pode derivar de diversos fatores, incluindo o próprio erro sobre os respetivos pressupostos. A aferição da efetiva repercussão e da sua medida pela Requerente não se infere da propositura de ações por parte dos seus clientes.

Aliás, em matéria de inconsistências assinala-se que nos processos em que os sujeitos passivos de CSR solicitam o reembolso deste imposto, como é o caso vertente, a AT invoca que

a CSR foi repercutida aos adquirentes dos combustíveis. Todavia, quando são estes últimos a pedir a restituição da CSR a AT assume posição contrária, invocando que não foi provada a repercussão (v. a título de exemplo os processos arbitrais n.ºs 75/2024-T, 700/2024-T, 676/2024-T e 806/2024-T).

Em relação às menções obrigatórias que devem constar das faturas detalhadas dos comercializadores em postos de abastecimento, não se trata de regime aplicável à Requerente, por não estar abrangida no seu âmbito subjetivo.

Flui do exposto que a Requerida não logrou demonstrar a medida da repercussão da CSR nos preços praticados pela Requerente com os seus clientes. Acresce que, ainda que seja possível e expectável que no preço dos combustíveis se repercuta, ao menos parcialmente, a CSR, isto não significa que tenha sido provada nos autos (sendo que a repercussão, de acordo com o TJUE, não se pode presumir) e que o reembolso deste imposto à Requerente configure um caso de enriquecimento sem causa, o que competiria à Requerida demonstrar.

Sobre as exigências de prova, interessa notar que a repercussão não constitui um facto negativo, pelo que não estamos perante uma categoria de prova (quase) impossível de ser concretizada pela AT, a chamada prova diabólica.

Porém, mesmo que o fosse, essa circunstância “não desonera a parte de o provar”, embora o julgador deva, nesses casos, seguir a máxima segundo a qual “*iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur*”, pois a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deve ter como corolário, por força do princípio da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse (v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de abril de 2019, processo n.º 9477/16.1BCLSB).

A Requerida invoca ainda a nova redação do artigo 2.º do Código dos IEC introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro¹⁷, para demonstrar a repercussão, afirmando que o legislador veio esclarecer que o ISP/CSR é sempre repercutido nos consumidores.

No entanto este raciocínio apresenta diversos problemas, pelo que não se acompanha. Desde logo, porque a CSR tem um regime próprio, vertido na Lei n.º 55/2007, não sendo um dos tributos projetados no campo de incidência objetiva do Código dos IEC. No mencionado artigo 2.º não é feita qualquer referência à CSR, que aliás, foi extinta precisamente pela Lei n.º 24-E/2022 que alterou a redação desse artigo 2.º. A aplicação do Código dos IEC à CSR foi convocada pelo legislador apenas em relação à componente procedural da sua “liquidação, cobrança e pagamento” (por remissão do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007), não podendo extrapolar-se uma aplicação generalizada desse compêndio a um tributo que no mesmo não está previsto.

Acresce que a alteração legislativa operada no Código dos IEC (que, como se disse, não é aplicável à CSR) é posterior à data dos factos sob apreciação, pelo que, se fosse de seguir a posição da Requerida, estar-se-ia perante um caso flagrante de aplicação retroativa de normas fiscais. Esta conclusão não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador¹⁸, pois a retroatividade inerente às leis interpretativas “é necessariamente material e, caso esteja em causa a interpretação legal de normas fiscais, não pode deixar de estar abrangida pela proibição da retroatividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.” (v. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 16 de dezembro de 2020).

Por outro lado, como declarado pelo TJUE no Despacho *Vapo Atlantic*, louvando-se em diversa jurisprudência anterior, mesmo que se demonstrasse a repercussão da CSR, esta não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo, pois a

¹⁷ O artigo 2.º do Código dos IEC passou a dizer o seguinte: “Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

¹⁸ V. artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

inclusão do imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas (pontos 43 e 47) e, acrescentamos nós, à redução da margem de lucro do sujeito passivo.

O enriquecimento sem causa alegado pela Requerida teria, assim, de ser por esta demonstrado, através de uma análise económica que tivesse “*em conta todas as circunstâncias pertinentes*” (v. Acórdão do TJUE, de 2 de outubro de 2003, C-147/01, *Weber's Wine World*). Não é suficiente, para este efeito, esgrimir conceitos contabilísticos (como acima explicitado) e que a procura por este tipo de produtos (combustíveis) “*apresenta características de inelasticidade*”, não sendo alterada pela variação de preços. Desde logo, porque, ainda que tenha pouca elasticidade, isso não impede de, em maior ou menor medida, poder existir um impacto. Esta análise económica pode ser complexa, porém, não é impossível. Em qualquer caso, não se pode limitar à enunciação de lançamentos contabilísticos do sujeito passivo.

Não tendo a Requerida demonstrado o enriquecimento sem causa da Requerente, não pode ficar impedido o reembolso da CSR indevidamente liquidada àquela. Assim, não só a respetiva liquidação enferma de ilegalidade (em relação à CSR), como tem por consequência a obrigação de restituição do imposto pago pela Requerente.

Sobre o princípio da justiça tributária “*por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa*”, não se alcança que este princípio seja comprometido pela solução preconizada. Efetivamente, esta solução resulta da repartição do ónus probatório. Neste contexto, impende sobre a Requerida, a quem, reembra-se, é imputável a ilegalidade da liquidação e cobrança de um imposto incompatível com o direito da União Europeia, a prova da exceção do enriquecimento sem causa, afigurando-se desequilibrada a solução oposta, que seria a de conceder, sem a cabal comprovação da repercussão e do enriquecimento sem causa do sujeito passivo, o produto do imposto ilegalmente cobrado, ao credor tributário, responsável pela ilegalidade. Este desfecho representaria um inaceitável *venire contra factum proprium*, revertendo o imposto ilegal a favor do ente infrator.

Em face do que antecede, conclui este Tribunal Arbitral que assiste razão à Requerente, pelo que devem ser parcialmente anuladas as liquidações de ISP/CSR, na parte que respeitam à CSR, como peticionado. De referir que em idêntico sentido se decidiu, entre outros, nos processos arbitrais 54/2020-T, 304/2022-T, 305/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 113/2023-T e 668/2023-T, acompanhando-se de perto a fundamentação deste último.

No que se refere à determinação do valor de CSR, este não oferece dúvidas, pois resulta das liquidações referentes aos períodos de agosto a dezembro 2022, e da aplicação de cálculos aritméticos simples, como demonstrado pela própria Requerida na tabela constante do artigo 287.º da resposta, concluindo por uma divergência de € 218,32 em relação ao valor indicado pela Requerente. Assim, do valor peticionado pela Requerente – de € 9.434.496,12 – deve subtrair-se € 218,32, sendo anulada a quantia de **€ 9.434.277,80**. Em consequência (da anulação parcial das liquidações impugnadas, na parte da CSR), deve a Requerida restituir a importância de **€ 9.434.277,80**, que se fixa na presente decisão, não havendo necessidade de remeter tal fixação para a fase de execução de sentença, uma vez que a mesma não oferece dúvidas e não está dependente de outras operações que envolvam o exercício da atividade administrativa (v. artigo 609.º, n.º 2 do CPC (*a contrario*), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Sobre o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, não cumpre anulá-lo, dado tratar-se de uma mera ficção jurídica, destinada a abrir a via contenciosa, servindo, no caso do processo arbitral tributário, para a fixação do *dies a quo* do prazo para apresentação do pedido arbitral, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

3. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente, peticiona, como decorrência da anulabilidade parcial dos atos de liquidação de CSR, a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Esta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

O que significa que na execução do julgado anulatório a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de resarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que “*existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado*”.

O direito a juros indemnizatórios depende da ocorrência de “*erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” (v. artigo 43.º, n.º 1 da LGT).

Na situação vertente, em relação aos atos de liquidação controvertidos, verificou-se erro de direito imputável à Requerida (violação do direito da União Europeia), para o qual a Requerente nada contribuiu, pelo que é devida a restituição do montante pago a título de CSR, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, para restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário não tivesse sido praticado.

Contudo, o artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT institui uma disciplina específica para os casos de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, como sucede nos presentes autos, constituindo-se a obrigação de indemnizar na esfera da Requerida somente depois de decorrido um ano a contar do pedido de revisão (v. Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 038/19, de 4 de novembro de 2020¹⁹).

¹⁹ Sobre a mesma questão podem ver-se também os Acórdãos de 28/01/2015, no processo n.º 0722/14, de 11/12/2019, no processo n.º 058/19.9BALS, de 20/05/2020, no processo n.º 05/19.8BALS, e de 26/05/2022, no processo n.º 159/21.3BALS, todos do Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, tendo o pedido de revisão oficosa sido apresentado em 16 de janeiro de 2025 (v. artigo 26.º, n.º 2 do CPPT), a contagem dos correspondentes juros indemnizatórios, só se inicia em 17 de janeiro de 2026.

O termo final de contagem dos juros indemnizatórios – *dies ad quem* – coincide com a data de processamento da nota de crédito (v. artigo 61.º, n.º 5 do CPPT, que, neste ponto, não é afastado pelo regime especial aplicável aos pedidos de revisão oficosa).

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil, nos termos do disposto nos artigos 608.º e 130.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VI. DECISÃO

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitadas de incompetência e inarbitrabilidade, de falta de interesse em agir e de caducidade do direito de ação;
- b) Anular parcialmente as liquidações de ISP/CSR efetuadas à Requerente, com referência aos períodos de agosto a dezembro de 2025, na parte referente à CSR, na importância de **€ 9.434.277,80**;
- c) Condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos *supra* expostos.

Tudo com as legais consequências.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 9.434.496,12** (nove milhões, quatrocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e noventa e seis euros e doze cêntimos, que corresponde à importância de CSR cuja anulação a Requerente pretende, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VIII. TAXA DE ARBITRAGEM

Custas no montante de **€ 117 198,00** (cento e dezassete mil, cento e noventa e oito euros), a suportar pela Requerida em razão do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

De notar que a quantia não anulada de € 218,32, não implica a redução de custas por banda da AT, uma vez que não tem representação nas primeiras casas decimais²⁰.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de janeiro de 2026

²⁰ Decorrendo da operação de arredondamento à centésima o resultado “zero”.

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Raquel Franco

(Acompanho o sentido final da decisão, mas teria considerado, à semelhança do que entendi em processos anteriores, verificada a exceção de incompetência relativa do Tribunal Arbitral, por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT. Muito sucintamente, entendo não ser claro que a CSR deva ser qualificada como imposto, por estarem ausentes as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Em meu entender, não poder concluir-se, *tout court*, que os sujeitos passivos da CSR não são, de forma alguma, destinatários da atividade do sujeito ativo. Com efeito, a conclusão de que inexistem as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo parece assentar no pressuposto – que não se acompanha – de que os sujeitos passivos da CSR não são beneficiários da rede rodoviária nacional, quando, na realidade, tiram partido dela enquanto infraestrutura essencial para a oferta que aportam ao mercado – ao ponto de se poder dizer que, sem essa infraestrutura, a sua atividade, no que toca à venda de produtos que abastecem o transporte rodoviário, não teria interesse para o mercado. Nesse sentido, entendo a CSR como um exemplo das “taxas coletivas”, na expressão de Gomes Canotilho/Vital Moreira, aquelas que “(...) assentam em prestações cuja provação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis quando referidos aos indivíduos que o integram” ou, nas palavras de Filipe de Vasconcelos Fernandes como um tributo bilateral “(...) alicerçados numa lógica de equivalência de grupo (...)”, uma “(...) estrutura de incidência sustentada na utilização presumida de um serviço ou na obtenção de um benefício presumido (...)”. De acordo com o mesmo Autor, nas “(...) contribuições financeiras visa retribuir-se ou ressarcir-se o custo ou benefício inerentes ao serviço prestado por uma entidade pública, neste caso a um conjunto homogéneo de interessados, que o aproveitam (...) [como membros] num dado grupo”. Assim, ainda que o aproveitamento, por parte dos sujeitos passivos, do benefício realizado pelo sujeito ativo da contribuição, seja indireto – sempre será necessário que os clientes adquiram o combustível – é inequívoco que a prestação do sujeito ativo os beneficia pois sem ela não existiria interesse, da parte dos clientes, em adquirir o produto em causa. Aliás, quanto melhor for a rede rodoviária nacional, maior interesse haverá em utilizá-la, mesmo em detrimento de potenciais ‘concorrentes’ – os outros meios de transporte.

Apesar deste ponto, que entendi dever clarificar por uma questão de coerência com decisões anteriores, tendo o Tribunal, por maioria, avançado para a análise de mérito, acompanho o que aí se entendeu e decidiu.)

José Luís Ferreira

Com declaração de voto de vencido

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

Matéria de facto provada

A matéria-provada indica que a Requerida contabiliza a aquisição de combustíveis em conformidade com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 18.

Os combustíveis adquiridos são tratados como uma mercadoria (existência) destinada à recenda.

A CSR liquidada pela AT é registada como um maior valor de aquisição das existências (conta # 311x - Compras ISP. Ou seja, o valor da CSR é somado ao valor de aquisição dos combustíveis).

A posterior alienação dos combustíveis origina a transferência do valor das existências para a conta de custo (a conta # 61 - Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas).

O crédito resultante do valor de venda dos combustíveis é registado na conta # 71 - Venda de Mercadorias).

Entendo que a matéria provada deveria, adicionalmente, ter incluído os seguintes factos comprovados pela documentação junta aos autos:

a) Nos exercícios de 2021 e 2022, a Requerente registou um resultado positivo pela revenda de combustíveis (€):

	2022	2021
Vendas	238.225.296	80.265.539
Custo das vendas	237.041.606	79.828.592
Margem bruta de vendas	1.183.690	436.947
Resultado líquido do exercício	264.609	199.422

- b) A Requerente é um revendedor grossista. Não armazena os combustíveis e o valor investido em ativo fixo é inexistente (em 2022 nem sequer atinge 3 mil euros);
- c) Em 12 de Agosto de 2021, a Requerente emitiu a fatura n.º FT M/1016 ao cliente «C..., Lda», pela venda de 31.997 litros de gasóleo simples e que foi registado numa conta de crédito # 7111133 - Venda de Mercadorias;
- d) A aquisição desse combustível foi titulada pela fatura n.º 216650 de 13 de Agosto de 2021 emitida pela «D... SL». A referida quantidade de 31.997 litros foi registada na conta # 61 - Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas;
- e) Quanto aos IECs (incluindo a CSR) o mesmo foi liquidado através da DIC n.º..., no valor unitário de 0,51335 e contabilizado na mesma conta de custo das existências vendidas;

- f) Termos em que esta transação produziu o seguinte resultado (€ por cada litro vendido):

Venda	€ 0,97203
Compra	- € 0,44689
Imposto (CSR incluída)	- € 0,51335
Resultado positivo	€ 0,01179

- g) Em 22 de Setembro de 2022, a Requerente emitiu a fatura n.º FT M/6796 ao cliente «C..., Lda», pela venda de 15.999 litros de gasóleo simples, 8.005 litros de gasóleo aditivado, 5.950 litros de gasolina sem chumbo 95 e 2.001 litros de gasolina sem chumbo 95. Desta operação resultou o registo na conta de crédito # 7111133 - Venda de Mercadorias;
- h) Esses combustíveis foram adquiridos ao fornecedor «D... SL», mediante faturas n.º 1748 de 21 de Setembro de 2022 e n.º 1830 de 23 de Setembro de 2022. O custo foi registado na conta # 61 - Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas;
- i) Quanto aos IECs (incluindo a CSR) o mesmo foi liquidado através das DIC n.º ... e n.º ..., nos valores unitários de 0,333 (gasóleos) e 0,4574 (gasolinas) e contabilizado na mesma conta de compra de combustíveis;
- j) Termos em que estas transações produziram o seguinte resultado por cada litro vendido (gasóleo simples e gasóleo aditivado);

Venda	€ 1,2308	€ 1,2333
Compra	- € 0,888	- € 0,89
Imposto (CSR incluída)	- € 0,333	- € 0,333
Resultado positivo	€ 0,0098	€ 0,0103

- k) Do confronto entre os valores de venda e de compra, resulta sempre uma margem positiva, decorrente do comércio por grosso sem armazenagem.

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

Repercussão económica e enriquecimento sem causa

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

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

Conforme o parágrafo 39 dessa decisão do TJUE:

A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da

União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 21, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 33).

No parágrafo 42 o TJUE retoma o tema:

Um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto 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.

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

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

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

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

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

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

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

Note-se que a Requerida é um mero revendedor, não dispondo de qualquer armazenagem, pelo que a traçabilidade entre as quantidades compradas e vendidas se estabelece, fácil e diretamente, a partir das faturas de compra e venda.

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

Mais: essa análise - que permitiu apurar uma margem unitária positiva em três transações - partiu do procedimento contabilístico adotado pela Requerente. Isto é, na sua contabilidade e nas suas faturas, a que já era aplicável uma presunção de verdade (LGT, artigo 75.º).

No processo administrativo a AT descreve o procedimento contabilístico adotado pela Requerente:

- Adquire combustíveis para revenda. Logo, as suas compras são registadas em contas de inventário (stock);

- A CSR é considerada um valor necessário à aquisição dos combustíveis, pelo que é - juntamente com o valor de aquisição dos combustíveis e os demais IECs - registada numa conta de existências;
- Quando ocorre a venda dessas existências, a Requerente regista um rédito (proveito) correspondente ao valor da fatura emitida ao cliente. E, simultaneamente, regista um custo pela “perda” dessas existências;
- A diferença entre o rédito e o custo consiste na margem de lucro obtido pela Requerente.

Surge uma primeira conclusão: do confronto entre os preços de venda e os valores (custo) de compra, a Requerente obteve um resultado positivo.

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

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

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

Trata-se de elementos probatórios concretos. Pelo que não posso deixar de discordar da decisão arbitral quando refere que “*não existe nem pode ser estabelecida uma relação de causa-efeito, e muito menos uma relação necessária, entre a contabilização de um gasto e a efetiva repercussão deste no preço dos produtos vendidos aos clientes*”.

A documentação junta aos autos - prova documental - evidencia exatamente o contrário.

Fundamenta a decisão que: “*Basta pensar que os sujeitos passivos podem incorrer em diversos gastos que nem sequer tinham previsto, que têm de reconhecer contabilisticamente nas contas apropriadas, sem que isso represente que tivessem equacionado incorrer em tais gastos e que tivessem pensado e decidido a respetiva repercussão via preço, que, no caso dos gastos não antecipados/ desconhecidos, pode revelar-se (e na maioria dos casos, revela-se) inexequível.*”

Este argumento tem pleno cabimento numa abordagem teórica e abstrata. Mas sem apoio na prova documental.

Não só a Requerente recuperou a totalidade dos custos transacionais (diferença entre o preço de venda e o valor de compra, incluindo este último a CSR) como obteve um resultado líquido do exercício positivo no cômputo geral de todas as suas operações económicas.

Imprevistos ou não, todos os custos estão registados na contabilidade. E os valores de venda, abatidos de todos e quaisquer custos, evidenciam um resultado positivo. Tanto a nível unitário (em cada transação económica) como no plano global (no resultado líquido do exercício).

Entendo que a decisão se fundamenta numa contradição adicional com a prova documental: “*Na verdade, uma margem muito reduzida, por si só, a ser tomada como indício, é mais próxima da não repercussão do que da repercussão. Pois se os gastos são componentes negativas no apuramento da margem de lucro e dos resultados, a não repercussão implica necessariamente a redução das margens de lucro, apresentando-se estas menores em comparação com o que ocorreria se se tivesse verificado repercussão. Assim, tendencialmente é a não repercussão que gera uma margem mais reduzida e não o contrário.*”

Sucede que a Requerente é um mero revendedor entre os produtores (localizados em Espanha) e os locais de revenda. Que não tem qualquer investimento produtivo (não dispõe de ativo fixo tangível) e se limita a transportar combustíveis.

A margem económica - diferença entre valores de venda e de compra - é reduzida precisamente por incluir a repercussão dos IECs. Que está demonstrada na faturação e registada na contabilidade.

A ideia de que poderia ter existido uma não repercussão não tem cabimento na prova documental, dado que, permita-se-me a insistência, todos os IECs (incluindo a CSR) estão registado como custo da venda.

Acresce que essa não repercussão apenas poderia ser (muito) reduzida, dado o gigantesco valor do imposto em comparação direta com a baixa margem bruta de vendas.

Respeitosamente, a decisão arbitral é contraditória quando refere:

“O que se verifica, e foi constatado pela AT, é que a Requerente tem uma margem bruta positiva, ainda que pequena, ou seja, que valor das receitas provenientes das respetivas vendas é superior ao dos custos dos combustíveis vendidos, pelo que está a ser cumprido o regime legal invocado.”

Ou seja, as margens são positivas porque as receitas superam os custos. Logo, não há incumprimento da Lei n.º 166/2013, i. e. vendas abaixo do preço de custo.

Não se me afigura correto, partindo da mesma realidade demonstrada documentalmente nos autos, tirar uma conclusão para efeitos de Direito da Concorrência. E outra para efeitos de repercussão da CSR.

Com efeito, a AT organizou uma ação inspetiva - que resultou na Informação junta aos autos, - na qual recolheu elementos económicos vertidos pela Requerente na sua prestação anual de contas (Informação Empresarial Simplificada) e balancete que regista as transações económicas individualmente realizadas pela Requerente.

Tudo apto a demonstrar que a CSR foi repercutida nos valores de venda desses combustíveis no período económico a que se reporta o pedido de pronúncia arbitral.

Como ficou provado, a Requerente obteve margens unitárias positivas em três concretas operações de compra e venda. Ou seja, depois de suportar os custos de aquisição dos combustíveis, CSR incluída, obteve uma margem de lucro.

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

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

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

Ora todos os indicadores económicos dos exercícios de 2021 e 2022 foram positivos:

A...

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS

31/12/2022

NIPC

Euros

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	2022	2021
Vendas e Serviços Prestados	9	238.225.296	80.265.539
Subsídios à Exploração	10	112	0
Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	8	-237.041.606	-79.828.592
Fornecimentos e Serviços Externos	18.2	-709.312	-140.073
Gastos com o Pessoal	16	-62.818	-34.008
Outros Rendimentos	18.4	357	0
Outros Gastos	18.3	-50.834	-3.491
Resultado Antes de Depreciações, Gastos de Financiamento e Impostos	-	361.195	259.375
Gastos/ Reversões de Depreciação e de Amortização	7	-687	-482
Resultado Operacional (Antes de Gastos de Financiamento e Impostos)	-	360.508	258.893
Juros e Rendimentos Similares Obtidos	-	157	294
Resultado Antes de Impostos	-	360.664	259.187
Imposto sobre o Rendimento do Período	12	-96.055	-59.765
Resultado Líquido do Período	-	264.609	199.422

Ou seja, depois de todos os custos, incluindo todos os impostos diretos e indiretos, a Requerente obteve um resultado positivo nos exercícios de 2021 e 2022

Note-se que a repercussão é isso mesmo: incluir no valor de venda um custo suportado a montante. O TJUE considera (parágrafo 44):

Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutras contextos.

Foi precisamente o que fez a AT: analisou três operações. Três situações.

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

E, perante resultados líquidos positivos, parte do nexo de causalidade do menor para o maior: a soma de todas as operações realizadas nos exercícios de 2021 e 2022 produziu um resultado positivo. Logo, todos os custos foram repercutidos.

Note-se que a margem bruta - diferença entre o valor faturado e o custo de aquisição dos combustíveis com os impostos incluídos - é bem superior à razão de € 1.183.801,87:

A5001	Vendas e serviços prestados	(N, S, M)	238.225.296,13
A5002	Subsídios à exploração	(N, S, M)	112,00
A5003	Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	(N, S)	
A5004	Variação nos inventários da produção	(N, S, M)	
A5005	Trabalhos para a própria entidade	(N, S, M)	
A5006	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	(N, S, M)	237.041.606,26

Ou seja, na revenda de combustíveis o preço de venda superou o valor de compra – que está documentalmente provado incluir a totalidade dos impostos - a Requerente obteve um resultado positivo de € 1.183.801,87.

Em suma, estamos perante procedimentos contabilísticos que evidenciam que o imposto foi registado como custo e faturas que demonstram a cobrança aos clientes de um valor de 1 milhão de euros superior a esses custos

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

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

A partir do momento em que a AT demonstra em 3 operações concretas e traçáveis às quantidades constantes de faturas de compra e venda, o apuramento de margens unitárias positivas, é sobre a Requerente que passa a impender um impulso probatório de sentido contrário.

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

Ou explicitando os preços praticados em determinadas semanas, em que ocorreram alterações nas taxas dos IECs, demonstrando a inexistência, total ou parcial, de correlação entre os preços e os IECs. Ou qualquer outra explicação económica ou de negócio que identifiquem o racional de maximização das quantidades vendidas em detrimento de um maior preço.

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

Note-se que, em 2022, a taxa do IEC foi alterada em vários momentos. Várias vezes, semanalmente. Nenhuma dificuldade teria a Requerente em demonstrar que os preços praticados numa dada semana, não refletiram, no todo ou em parte, o aumento do IEC. Ou ainda que, nos (poucos) casos em que a taxa global do IEC foi reduzida, que reduziu ainda mais ou menos o valor do imposto.

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

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

Ou de saber qual a política de preços adotada.

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

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

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

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

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

Foi esse o itinerário lógico-dedutivo adotado pela AT.

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

Voltemos ao TJUE (parágrafo 47):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, e dado que a prova também é apreciada tendo em vista os juízos de experiência do julgador / intérprete, não é crível que uma sociedade que aufera, no exercício de 2022, um resultado económico de pouco mais de duzentos mil Euros, solicite uma devolução de CSR no valor de 9.4 milhões de Euros para um período de 5 meses.

Ou seja, para o período de Agosto a Dezembro de 2022, a Requerente pede uma devolução de imposto de 9.4 milhões de euros, que contrasta com 264 mil € de resultado económico obtido nos 12 meses de 2022.

Ou seja, assumindo uma distribuição linear e proporcional do resultado anual de 264 mil €, este corresponderia a 110 mil € para os 5 meses de Agosto a Dezembro de 2022. Um valor 85 vezes inferior ao pedido de devolução de 9.4 milhões €.

Sem qualquer ironia, a atividade económica da Requerente consiste na revenda de combustíveis e não na obtenção de resultados económicos por alegação de não repercussão de CSR.

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

E que esse prejuízo económico legitima a anulação dos atos de liquidação de imposto em valor que, em 5 meses de 2022, supera em 85 vezes o resultado de todo o ano?

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

José Luís Ferreira