

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1111/2025-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário – Imposto – Conformidade com o Direito da União

SUMÁRIO

I A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, era um imposto, não se verificando, por isso, na sua apreciação, nem a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, nem a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral.

II Os sujeitos passivos têm interesse em agir e legitimidade processual activa na acção de impugnação através de processo arbitral, independentemente de ter havido, ou não, repercussão do imposto.

III Pode ser apreciado em processo arbitral tributário o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de CSR por ilegalidade abstracta, consistente na violação do Direito da União Europeia.

IV A CSR não prosseguia “motivos específicos”, na acepção do artigo 1º, 2, da Directiva 2008/118, na medida em que as suas receitas tinham essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação directa entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontravam consignados no respectivo quadro legal.

V A recusa do reembolso integral do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, apenas é admissível se for feita a prova, seja de que o imposto foi suportado, na íntegra, por uma pessoa diferente do sujeito passivo, e em nenhuma medida pelo sujeito passivo, seja de que o imposto não causou perdas económicas ao sujeito passivo.

VI Constitui comportamento incongruente e contraditório condicionar o reembolso dos sujeitos passivos à inexistência de repercussão, e ao mesmo tempo negar o reembolso aos repercutidos, através da invocação da sua ilegitimidade activa, ou da ineptidão dos seus pedidos.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (Árbitro Presidente), João Taborda da Gama e José Luís Ferreira (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 24 de Março de 2026, acordam no seguinte

I – Relatório

1. A contribuinte A..., S.A., NIPC..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 19 de Dezembro de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento, por Despacho de 16.09.2025, do pedido de revisão oficiosa apresentado em 29.05.2024 contra as liquidações de ISP e Contribuição do Serviço Rodoviário (doravante “CSR”) n.º ..., de 14.06.2022, n.º ..., de 13.07.2022, n.º ..., de 22.08.2022, n.º ..., de 12.09.2022, n.º ..., de 13.10.2022, n.º ..., de 15.11.2022, n.º ..., de 13.12.2022, e n.º ..., de 17.01.2023, na parte relativa à CSR, referentes aos períodos de Maio a Dezembro de 2022, no montante global de € 93.685,88, pedindo mediatamente a pronúncia sobre a ilegalidade dessas mesmas liquidações, com a consequência do reembolso do referido montante, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. As partes designaram os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, e o Conselho Deontológico designou o árbitro-presidente.

5. Os árbitros comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e as partes foram notificadas das designações e aceitações.
6. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
7. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 24 de Março de 2026; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
8. Por Despacho de 24 de Março de 2026, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
9. A AT apresentou a sua Resposta em 17 de Abril de 2026, juntamente com o Processo Administrativo.
10. Por Despacho de 21 de Abril de 2026, notificou-se a Requerente para o exercício do contraditório sobre a matéria de excepção suscitada na resposta da AT.
11. Por Requerimento de 6 de Maio de 2026, a Requerente respondeu a essa matéria de excepção.
12. Por Despacho de 29 de Maio de 2026, dispensou-se a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, sendo as partes notificadas para apresentarem alegações escritas.
13. A Requerente apresentou alegações em 16 de Junho de 2026.
14. A Requerida apresentou alegações em 18 de Junho de 2026.
15. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
16. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procurações e substabelecimentos, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
17. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade que tem por objecto, entre outras actividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos, procedendo à introdução de produtos petrolíferos no mercado português, como gasolina e gasóleo rodoviário, entregando, para esse efeito, as respectivas declarações de introdução ao consumo junto da Alfândega competente.
2. A Requerente é um operador económico detentor do estatuto IEC de destinatário registado concedido ao abrigo e nos termos do regime previsto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, cabendo-lhe o preenchimento da declaração de introdução no consumo electrónica (e-DIC), ou, no acto de importação, da respectiva declaração aduaneira. Com base nessas declarações, são emitidos os Documentos Únicos de Cobrança (DUC) referentes às liquidações identificadas.
3. A Requerente é sujeito passivo de ISP, e por isso era, à data dos factos, sujeito passivo de CSR (art. 4.º, 1, da Lei n.º 57/2007, de 31 de Agosto).
4. A introdução de produtos petrolíferos pela Requerente traduziu-se nos seguintes valores entre Maio e Dezembro de 2022:

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Maio	0,00	94.162,00	8.950,00
Junho	0,00	88.605,00	9.971,00
Julho	0,00	89.864,00	7.881,00
Agosto	0,00	87.130,00	10.898,00
Setembro	0,00	110.993,00	14.932,00
Outubro	0,00	134.219,00	9.945,00
Novembro	0,00	140.860,00	10.008,00
Dezembro	0,00	234.387,00	24.044,00
TOTAL GLOBAL	0,00	980.220,00	96.629,00
TOTAL GLOBAL	567.669,00	911.070,00	128 082,00

5. A Requerente calcula, com base no cálculo previsto no art. 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, na redacção da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (€87,00/1.000 litros para a gasolina, €111,00/1.000 litros para o gasóleo rodoviário), os seguintes valores de CSR:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Maio	0,00	0,00 €	94.162,00	8.192,09 €	8.950,00	778,65 €
Junho	0,00	0,00 €	88.605,00	7.708,64 €	9.971,00	867,48 €
Julho	0,00	0,00 €	89.864,00	7.818,17 €	7.881,00	685,65 €

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Agosto	0,00	0,00 €	87.130	7.580,31 €	10.898,00	948,13 €
Setembro	0,00	0,00 €	110.993	9.656,39 €	14.932,00	1.299,08 €
Outubro	0,00	0,00 €	134.219	11.677,05 €	9.945,00	865,22 €
Novembro	0,00	0,00 €	140.860,00	12.254,82 €	10.008,00	870,70 €
Dezembro	0,00	0,00 €	234.387,00	20.391,67 €	24.044,00	2.091,83 €
TOTAL GLOBAL	0,00	0,00 €	980.220,00	85.279,14 €	96.629,00	8.406,74 €

6. Assim, no que respeita aos meses de Maio a Agosto de 2022, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à Requerente liquidações de CSR no valor global de €93.685,88 (= €85.279,14 + €8.406,74).
7. A Requerente, por considerar que as liquidações n.º ..., de 14.06.2022, n.º ..., de 13.07.2022, n.º ..., de 22.08.2022, n.º ..., de 12.09.2022, n.º ..., de 13.10.2022, n.º ..., de 15.11.2022, n.º ..., de 13.12.2022, e n.º ..., de 17.01.2023, padecem, na parte relativa à CSR, de ilegalidade, porquanto a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é um tributo desconforme com o Direito da União Europeia, especificamente com o n.º 2 do artigo 1.º da Directiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, deduziu junto da Alfândega de Leixões, em 31.05.2024, pedido de revisão oficiosa contra aqueles actos de liquidação.
8. Por ofício n.º 2025..., de 27.06.2025, da Alfândega de Leixões, a Requerente foi notificada do projecto de decisão do pedido de revisão oficiosa, e para exercer o competente direito de audição prévia.
9. Em 23.09.2025, por Ofício n.º 2025..., de 19.09.2025, veio a Requerente a ser notificada do Despacho do Director da Alfândega de Leixões, proferido em 16.09.2025, de indeferimento daquele pedido de revisão oficiosa.
10. Inconformada com esse acto de indeferimento, em 19 de Dezembro de 2025 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria de facto não-provada

Com relevância para a questão a decidir, ficou por provar (dado o standard de prova estabelecido pelo TJUE no seu despacho de 7 de Fevereiro de 2022 no Processo n.º C-460/21, nomeadamente vedando presunções):

- a) Que a CSR tenha sido efectivamente repercutida, ou não, sobre terceiros, nem qual o grau de repercussão da CSR, caso ela tenha existido.
- b) A existência, ou não-existência, de prejuízos associados à diminuição do volume das vendas do sujeito passivo, caso a repercussão da CSR tenha existido (num qualquer grau).

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, e nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Especificamente no que respeita ao caso, comprova-se que, como operador económico, a Requerente apresentou à AT declarações de introdução no consumo (DIC) correspondentes às liquidações de CSR.
4. Por isso, conhecidas as datas da introdução no consumo, é viável, para a AT, apurar qual a DIC que corresponde a cada uma das facturas, e a liquidação que emitiu com base nessa DIC.
5. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
6. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por

documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

7. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre a Matéria de Excepção

III. A. Posição da Requerida na Resposta

III. A. 1. Excepção da falta de interesse em agir da Requerente

1. Na sua resposta, a Requerida invoca diversas excepções, começando por alegar a falta do interesse em agir da Requerente, enquanto pressuposto processual autónomo do da legitimidade, falta que poderia dar origem à absolvição da instância. Trata-se da expressão directa da necessidade de tutela jurisdicional, assumindo-se como uma relação entre necessidade e adequação: “necessidade” porque, para a solução do conflito é imprescindível a actuação jurisdicional, e “adequação” porquanto o caminho a seguir deve ter a virtualidade de corrigir a lesão perpetrada ao autor tal como ele a configura.
2. O interesse em agir consistiria assim na verificação da necessidade ou utilidade da acção tal como configurada pelo Autor, consistindo na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção.
3. A Requerida aproveita para referir ser impossível estabelecer uma correspondência rigorosa entre as e-DIC e os valores apresentados pela Requerente quanto às Introduções no Consumo.

4. E acrescenta que não há, assim, prova de que a Requerente tenha sido efectivamente onerada com os montantes de CSR, e, portanto, que tenha havido lesão concreta de um qualquer interesse ou direito que uma decisão judicial possa reparar.
5. Ora, argumenta a Requerida, a acção judicial não serve para a definição abstracta de um direito hipotético; e, no caso da impugnação judicial (ou acção arbitral), não é idónea à mera definição da situação legal (ou do direito em geral), mas à tutela concreta da situação efectiva afectada do contribuinte, na sua esfera patrimonial.
6. Sem comprovação do dano, não há comprovação do interesse de agir; e a Requerida entende que não há dano, na medida em que a CSR é inteiramente repercutida, por se tratar de um tributo que visa onerar o consumidor final (e a Requerida afasta expressamente o Despacho da Oitava Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 07/02/2022, proferido no âmbito do Processo C-460/21, que a repercussão da CSR não se presume, pois não se está a discutir um enriquecimento sem causa, ou a prova da não-repercussão, mas sim um mero pressuposto processual).
7. E assim, conclui a Requerida, aceitar-se que a Requerente tenha interesse em agir reclamando o reembolso da CSR alegadamente suportada, sem demonstrar e sem provar uma qualquer lesão efectiva na sua esfera patrimonial em virtude do pagamento das liquidações que aqui impugna justificando a presente tutela arbitral, não só se encontraria em violação directa das regras gerais do ónus da prova, como se traduziria numa ablação do princípio da igualdade das partes (art. 16.º, b) do RJAT), bem como do princípio da justiça distributiva consagrado no art. 103.º, 1 da Constituição.
8. Portanto, inexistindo efetiva necessidade de tutela jurisdicional por falta de prova do interesse de agir, isso consubstanciaria, segundo a Requerida, uma excepção dilatória inominada (arts. 576.º, 1 e 2, 577.º e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, conduzindo à absolvição da instância.

III. A. 2. Excepção da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria

9. A Requerida alega que a CSR não é um imposto, antes uma simples contribuição, e que isso desvincula a AT da jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
10. Acrescentando que a CSR nem sequer é uma daquelas contribuições especiais que o art. 4.º, 3 da LGT manda equiparar a impostos.
11. Por outras palavras, independentemente do *nomen iuris* ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que esta não seria, por definição, um imposto – e, portanto, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não teriam competência para decidir sobre esta matéria.
12. Além disso, sustenta a Requerida que, face à presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, 3, do Código Civil), não se admitirá que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o art. 165.º, 1, i) da CRP e o art. 3.º, 2, da LGT. Sendo que, no caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «contribuição especial» enquadrável no conceito definido no art. 4.º, 3 da LGT, pois não assenta na obtenção, pelo sujeito passivo, de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos, ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o art. 2.º da Portaria n.º 112-/2011.
13. Não sendo abrangida pela vinculação da AT a apreciação de litígios que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas à CSR, conclui a Requerida que se está perante uma incompetência relativa por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no art. 29.º, 1, c), do RJAT e art. 181.º do CPTA], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à Autoridade Tributária e Aduaneira através da vinculação prevista no artigo 4.º do RJAT.
14. Lembrando ainda a decisão sumária n.º 70/2024 do Tribunal Constitucional, proferida em 08/02/2024, no âmbito do recurso da decisão do Processo n.º 520/2023-T, na qual se

decidiu “a) Não julgar inconstitucional a norma contida no artigo 2.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 .03, interpretada no sentido de estarem sujeitos a arbitragem tributária, somente, os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária”.

15. Estaríamos assim perante uma excepção dilatória nos termos dos arts. 576.º, 1 e 2, e 577.º, a) do CPC, aplicável ao presente processo por força do artigo 29.º, 1, e) do RJAT, prejudicando o conhecimento do mérito da causa, e determinando a absolvição da Requerida da instância.
16. Acrescenta a Requerida que, mesmo que se considerasse que a CSR é um imposto, ela não esteve sob a administração da AT, outro dos requisitos da vinculação, nos termos do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março – porque na verdade a administração cabia à extinta DGAIEC (Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo), a que sucedeu a AT.
17. O que novamente levaria à excepção dilatória da incompetência do tribunal.

III. A. 3. Excepção de intempestividade do pedido de revisão oficiosa, e de caducidade do direito de acção

18. A Requerida entende ainda que deve proceder a excepção da intempestividade do pedido arbitral, com base na intempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações efetuadas, cujo acto de indeferimento está na origem do presente pedido arbitral – uma intempestividade que se repercute na intempestividade do próprio pedido de pronúncia arbitral.
19. Isto porque a Requerente apresentou, em 31/05/2024, pedido de revisão oficiosa de actos de liquidação efectuados de Maio a Dezembro de 2022, a título de ISP e CSR, na parte relativa aos montantes liquidados a título de CSR, com as seguintes datas de registo:

Período de liquidação	N.º do Registo de Liquidação	Data Registo de Liquidação	Data de pagamento
<u>2022/05</u>	...	<u>2022-06-13</u>	<u>2022-06-30</u>

2022/06	...	2022-07-12	2022-07-29
2022/07	...	2022-08-19	2022-09-01
2022/08	...	2022-09-12	2022-09-29
2022/09	...	2022-10-12	2022-10-31
2022/10	...	2022-11-14	2022-11-30
2022/11	...	2022-12-12	2022-12-29
<u>2022/12</u>	<u>...</u>	<u>2023-01-17</u>	<u>2023-01-31</u>

20. Tal pedido fundamentou-se no art. 78.º, 1 da LGT.
21. Logo, tomando por referência a data para pagamento da última nota de liquidação, 31/01/2023, e a data de 31/05/2024, data em que foi recepcionado o pedido de revisão oficiosa, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa (de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR), previsto na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
22. Para evitar essa intempestividade, a Requerente fundamentou o pedido de revisão oficiosa em erro dos serviços, a estes imputável, o que permitiria utilizar o prazo de 4 anos previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
23. Mas a Requerida contrapõe que as liquidações não enfermam de qualquer vício, certamente não aquele que lhes é atribuído pela Requerente, o de a CSR ser um imposto desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente ao n.º 2 do artigo 1.º da Directiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008. Isto porque mesmo a declaração de ilegalidade de normas de direito interno, por desrespeito de normas de Direito da União Europeia, pelo TJUE, não tem força obrigatória geral, não autorizando o descumprimento da lei vigente, nem convertendo em erro imputável aos serviços o acatamento do quadro legal aplicável. Decorrendo daí que não se justifica a invocação da 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e correspondente prazo de 4 anos. Lembrando a Requerida que a AT está sujeita ao Princípio da Legalidade (art. 266.º, 2 da CRP e art. 55.º da LGT), não podendo deixar de aplicar uma norma com fundamento de que a mesma não está em conformidade com o direito da União.
24. De tudo isso decorre, segundo a Requerida, a intempestividade, seja do pedido de revisão, seja do pedido de pronúncia arbitral.
25. A Requerida afasta ainda a alegação da Requerente, de que teria ocorrido injustiça grave ou notória, para efeitos de recobrar a tempestividade, de acordo com os prazos do art. 78.º da LGT – sustentando que, pelo contrário, as liquidações *sub judice* não denotam qualquer

discrepância com a capacidade contributiva da Requerente – além de estarem em causa objectivos parafiscais, que relativizam essa consideração estrita da capacidade contributiva.

26. Concluindo que se encontra ultrapassado o prazo de 90 dias, contado a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, e não a partir do indeferimento do pedido, para apresentação do pedido arbitral, que só veio a ser efetuado em 19/12/2025, a Requerida infere que se verifica manifesta extemporaneidade do pedido, acarretando a excepção de caducidade do direito de acção, devendo, em consequência, a Requerida, de acordo com o disposto no artigo 576.º, 3, do CPC (aplicável *ex vi* art. 29.º do RJAT), ser absolvida do pedido.

III. B. Posição da Requerente quanto à matéria de excepção suscitada pela Requerida

27. Em Requerimento de 6 de Maio de 2026, a Requerente tomou posição quanto à matéria de excepção suscitada pela Requerida na sua resposta, sustentando a improcedência das três excepções apresentadas, invocando em seu apoio, genericamente, o acórdão de 24.10.2024 do TCAS, proferido no processo n.º 128/23.9BCLSB.

III. B. 1. Excepção da falta de interesse em agir

28. Quanto a esta excepção, sustenta a Requerente que ela assenta no erróneo entendimento de que existe repercussão necessária da CSR, daqueles a quem ela é liquidada em direcção aos seus parceiros comerciais a jusante – o que, se fosse verdade, converteria o reembolso do imposto indevido num simples enriquecimento sem causa.
29. Assinala a Requerente que, não obstante a Informação n.º 13-ENG/2024, de 28.08.2024, da Unidade dos Grandes Contribuintes, que terá servido de base à presunção, ou suposição, que a Requerida formulou, a verdade é que ficou por fazer a prova de que a CSR indevidamente cobrada à Requerente tenha sido por esta repercutida aos adquirentes de combustível – sendo irrelevante a referência ao cumprimento, ou incumprimento, de uma obrigação de facturação detalhada, instituída pela Lei n.º 5/2019, de 11 de Janeiro.

30. A falta de prova da repercussão implica, segundo a Requerente – que neste ponto segue de perto a decisão arbitral no processo n.º 304/2022-T¹ –, a falta de prova do alegado enriquecimento sem causa que resultaria do reembolso da CSR – afastando a única exceção à obrigação de reembolso de um imposto cobrado em violação do Direito da União, nos termos do acórdão do TJUE Weber's Wine World Handels-GmbH (C-147/01), de 02.10.2003.

III. B. 2. Exceção da incompetência absoluta do tribunal arbitral

31. A Requerente começa por lembrar que é pacífico, na doutrina e jurisprudência, que a designação de um tributo não determina a sua qualificação.

32. E acrescenta que, especificamente no caso ca CSR, o TCAS, em acórdão de 24.10.2024 (Proc. n.º 128/23.9BCLSB), se decidiu que

“os tribunais tributários arbitrais são competentes, em razão da matéria, para conhecer de pedidos de anulação de liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário, bem como dos pedidos restitutórios e indemnizatórios que lhes são acessórios”.

33. E observa que, se se aceitar que a CSR seja uma contribuição financeira, os mesmos critérios levarão a considerar que vários tributos com o nome de “imposto” passariam a ser verdadeiras contribuições financeiras, a começar pelo ISP, que tem incidência e liquidação idênticas à da CSR – o que se teria tornado óbvio quando o legislador substituiu a CSR por um aumento do ISP, por via da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro.

34. Pelo contrário, a CSR, partilhando do mesmo mecanismo de liquidação, cobrança e pagamento do ISP, seguiu o regime dos IEC – tratando-se de um imposto de receita consignada, administrado pela AT, que se afasta das simples contribuições financeiras (citando a Requerente, para lá da doutrina, as decisões dos tribunais arbitrais n.os 629/2021-T, 665/2022-T, 113/2023-T, 305/2022-T, 304/-2022-T, 375/2024-T e 993/2024-T).

35. Conclui ainda a Requerente – seguindo neste ponto a decisão arbitral do Proc. n.º 312/2015-T – que o âmbito da arbitrabilidade passou a abranger, como decorre da interpretação

¹ Invocando ainda as decisões nos Procs. n.ºs 564/2020-T, 305/2022-T, 665/2022-T, 113/2023-T, 589/2024-T, 993/2024-T, 994/2024-T, e 1320/2024-T.

conjugada dos artigos 2.º do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, a apreciação das pretensões relativas a tributos cuja administração esteja cometida à AT, com excepção dos casos enunciados nas alíneas do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011: abrangendo, portanto, também as pretensões relativas a “contribuições” por ela administradas.

III. B. 3. Excepção de intempestividade e de caducidade do direito de acção

36. A Requerente entende que também improcede esta excepção, fundamentalmente porque, no seu entender, há mesmo um erro imputável aos serviços – um erro de direito, como aquele que abarca a violação das normas de direito da EU, imputável à AT por não resultar de uma actuação do sujeito passivo (nos termos gerais do estabelecido em acórdão do TCAS de 05.11.2020, no processo n.º 328/05.3BEALM, ou no acórdão do TCAS de 31.01.2019, no processo n.º 1058/10.0BELRS, no qual se determinou que “*o pedido de revisão é o meio processual adequado para suscitar a apreciação do vício de violação do direito comunitário por parte de norma da legislação nacional, por ser imputável aos serviços*”).
37. Daí infere que se aplicava o prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, 1 da LGT, o que afastaria a alegada intempestividade, seja do pedido de revisão, seja do pedido de pronúncia arbitral².
38. Improcedendo, assim, também esta última excepção.

III. C. Posição da Requerente em Alegações

39. Em alegações, a Requerente retoma o tema das excepções suscitadas na resposta da Requerida, insistindo que, na orientação do TJUE, no caso da CSR o ónus da prova da repercussão recai sobre a AT, não podendo caber ao contribuinte a prova negativa do contrário (cfr. §§ 42 e 45, *in fine*, do Despacho de 07.02.2022, no caso *Vapo Atlantic*, C-460/21). Mais ainda, que (por força dos mesmos parágrafos desse Despacho) recai sobre a AT a prova da repercussão integral.

² A Requerente invoca em seu apoio as decisões arbitrais nos processos n.º 564/2020-T, n.º 665/2022-T, n.º 305/2022-T, n.º 304/2022-T e n.º 994/2024-T.

40. Ficando assim, por provar o suposto enriquecimento sem causa que resultaria do reembolso da CSR – lembrando que, nos termos do § 47 do Despacho de 07.02.2022, no caso *Vapo Atlantic*, C-460/21, “*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*”.
41. A Requerente relembra que a questão da competência material ficou resolvida pelo acórdão do TCAS de 24.10.2024, proferido no processo n.º 128/23.9BCLSB; e insiste que a CSR foi um imposto de receita consignada, administrado pela AT.
42. E mantém o seu entendimento de que todos os actos de liquidação *sub judice* enfermam de erro imputável aos serviços, e de que disso resulta a tempestividade do pedido de revisão do acto tributário, improcedendo a excepção de caducidade do direito de acção.

III. D. Decisão sobre a matéria de excepção: remissão

43. Como, no caso, a matéria de excepção se prende, com particular proximidade, com o mérito da causa, deixaremos a decisão sobre ela para o momento imediatamente anterior à fundamentação da decisão de mérito – fazendo-o a título excepcional, e somente para tornar mais clara a articulação dos dois planos.

IV. Sobre o Mérito da Causa

IV. A. Posição da Requerente no Pedido de Pronúncia

44. A Requerente começa o seu Pedido de Pronúncia por uma defesa da sua própria legitimidade activa – posta em causa com o argumento de que a Requerente, sendo embora sujeito passivo da CSR, não ser, em princípio, o responsável por suportar o encargo da CSR, que recairia sobre o consumidor final, que por sua vez seria o verdadeiro contribuinte da CSR.

45. Depois de passar em revista a génese e vicissitudes da CSR, a Requerente conclui ser sujeito passivo de IEC ao abrigo do disposto no artigo 4.º, n.º 1 do Código dos IEC, e também sujeito passivo de CSR, por força do artigo 5.º, n.º 1 da Lei 55/2007, o que lhe confere legitimidade activa para apresentar pedido de revisão oficiosa contra os actos de liquidação, e subsequentemente o pedido de pronúncia arbitral (cfr. arts. 65.º e 78.º, 1 da LGT e 9.º do CPPT) – dando por assente que um sujeito passivo, um contribuinte *de iure*, nunca deixa, como titular da relação material controvertida, de ter tal legitimidade activa.
46. Por outro lado, a Requerente faz resultar a tempestividade do pedido da observância do prazo de 4 anos do art. 78.º, 1 da LGT, aplicável por ocorrer, no seu entendimento, erro imputável aos serviços, um erro de direito que consiste na violação das normas de direito da EU – invocando ainda que, nos termos da jurisprudência dos Tribunais Superiores, não decorrendo a errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro será imputado aos serviços.
47. E alega que seria ainda aplicável o estabelecido no art. 78.º, 4 e 5 da LGT, por, no seu entender, ocorrer, no caso, uma injustiça grave e notória: grave porque foi liquidado à Requerente um montante de CSR manifestamente superior ao devido, visto que se trata de um imposto ilegal; notório porque é ostensiva a ilegalidade.
48. Quanto à ilegalidade das liquidações, a Requerente sublinha o facto de a CSR transgredir a exigência de verificação cumulativa de duas condições impostas pelas Directivas 2008/118 e 2020/262 para a criação de IEC não-harmonizados: a) a existência de *motivo específico* válido; e b) o respeito pelas regras fiscais da União aplicáveis aos IEC ou ao IVA para a determinação da base tributável, cálculo, exigibilidade e fiscalização. Isto porque não há motivo específico para a CSR, no sentido de que as finalidades da sua criação não se distinguem das habituais finalidades meramente orçamentais, e não se descortina um vínculo directo entre a utilização das receitas do imposto e o motivo invocado para a sua criação, nomeadamente um desenho do tributo que permita influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita a realização do motivo específico invocado.
49. Tendo a CSR sido criada com a finalidade de financiar uma entidade a cargo da qual está a gestão de uma parcela importante da rede rodoviária nacional, as razões que subjazem à sua criação são razões de natureza orçamental que se traduzem no “*financiamento da rede*

rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E.” (art. 3.º, 2 da Lei 55/2007), ou seja o suporte de despesas que incumbem ao Estado ou a uma entidade pública como a EP/IP, independentemente da existência da CSR: ou seja, despesas susceptíveis de serem financiadas pelo produto de impostos de qualquer natureza. Isto porque a CSR incide de modo geral sobre todo o consumo de gasolina e gásóleo rodoviário, de quanto resulta que é suportada por um universo de contribuintes superior àquele que efectivamente utiliza a rede rodoviária nacional a cargo da EP/IP.

50. E por isso o TJUE, no caso *Vapo Atlantic* (C-460/21, § 36), concluiu que a CSR não prosseguia “motivos específicos”, configurando-se, antes, como um imposto cujas receitas ficam genericamente afectadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional, e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários³.
51. Conclui a Requerente que os arts. n.ºs 1.º, 2.º, 1, 3.º, 4.º, 1 e 5.º, 1 da Lei 55/2007 contradizem o disposto no art. 1.º, 2 da Directiva 2008/118 e da Directiva 2020/262, sendo, nessa medida, inconstitucionais por violação do princípio do primado do Direito da União sobre o Direito interno ordinário, consagrado no art. 8.º, 4 da CRP, além de ilegais.
52. E que, por isso, os actos de liquidação de CSR impugnados são ilegais.
53. Daqui decorrerá o direito ao reembolso do imposto indevidamente liquidado e cobrado, nos termos do art. 100.º, 1 da LGT (cfr. acórdão do TCAS de 09.06.2021, no processo n.º 12/05.8BESNT-A-A-A-C).
54. Sem enriquecimento sem causa, já que a Requerente sustenta que não ficou provada qualquer repercussão plena da CSR, por muito que ela tenha sido invocada ou sugerida pela Requerida – e também porque as condições em que o sujeito passivo pode obter a restituição de um imposto pago indevidamente em violação do Direito da União não podem ser menos favoráveis do que as que são aplicáveis para obter a restituição de um imposto indevidamente pago por violação do direito interno.
55. Além disso, sublinha a Requerente que o próprio TJUE reconhece (§ 43 do Despacho de 07.02.2022, no caso *Vapo Atlantic*, C-460/21) que a repercussão de um imposto no

³ A Requerente remete igualmente para as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 304/2022-T, 305/2022-T e 665/2022-T.

consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo: pelo que o reembolso só poderia ser recusado em caso de prova de “suporte integral” do imposto por outrem (não bastando a repercussão integral, visto poderem ocorrer outros efeitos, como prejuízos resultantes da diminuição do volume das vendas do sujeito passivo do imposto).

56. Sublinhando ainda que é entendimento do TJUE que “*o direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro se recuse a reembolsar a um operador um imposto cobrado em violação do direito comunitário apenas pelo facto de este ter sido integrado no preço de venda a retalho praticado por esse operador*” (*Weber's Wine World Handels-GmbH*, C-147/01, de 02.10.2003, §§ 101 e 102).
57. A Requerente reclama ainda o seu direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido do imposto, nos termos dos arts. 43.º, 1 da LGT e 61.º, 5 do CPPT.

IV. C. Posição da Requerente em Alegações

58. Em alegações, a Requerente retoma as posições expressas do seu Pedido de Pronúncia, a que adita alguns argumentos novos, como o da fundamental incongruência que consiste no facto de a AT defender que a CSR é repercutida – para negar aos sujeitos passivos o reembolso –, e defender que a CSR não é repercutida – para negar legitimidade processual aos consumidores finais –.
59. Essa contradição seria uma flagrante violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, consagrados no art. 266.º, 2 da CRP e no art. 55.º da LGT.

IV. D. Posição da Requerida na Resposta

60. Na sua resposta, a Requerida começa por tecer algumas considerações sobre os efeitos económicos dos tributos, em especial dos impostos especiais do consumo (IEC), para enfatizar o mecanismo da repercussão económica, e a incorporação da CSR no preço e na conta de “Custos Mercadorias Vendidas Mercadorias Consumidas” (CMVMC).

-
61. De seguida, analisa o CIEC, o ISP e a Lei n.º 55/2007, descrevendo os procedimentos conexos com a introdução no consumo dos produtos sujeitos a IEC, para depois se concentrar no regime específico da CSR, antes e depois das alterações introduzidas pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro.
62. A Requerida enfatiza, em especial, que a Lei n.º 5/2019, de 11 de Janeiro, e o Regulamento n.º 141/2020, de 20 de Fevereiro, vieram estabelecer o Regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor, obrigando a que as facturas de combustíveis passassem a discriminar todos os valores agregados no preço final, nomeadamente as taxas e impostos incidentes na venda de combustíveis – o que, no entender da Requerida, esclareceu em definitivo a questão da repercussão da CSR e do suporte do imposto pelo consumidor final.
63. A Requerida aborda seguidamente a questão das finalidades da CSR, sustentando que, ao contrário do que a Requerente alega, existe um vínculo entre o destino dado às receitas da CSR e o motivo específico que levou à sua criação pela Lei n.º 55/2007 – o que, no seu entender, fica mais claro se se levar em conta o Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, que definiu as bases da concessão à Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., referindo a CSR como uma das fontes de financiamento. Realçando, ainda, que, entre os “motivos específicos” da CSR, também se encontram objectivos ambientais e de redução de sinistralidade que a Infraestruturas de Portugal veio a prosseguir e assegurar, com sucesso – o que tornaria claro que existem na CSR objectivos e finalidades não-orçamentais, o que resolveria o problema da sua compatibilidade com o Direito da União.
64. A Requerida apresenta uma longa sustentação para a sua tese de ausência de dever de reembolsar o imposto, e de concomitante direito de recusa de reembolso, começando pela alegação de que o imposto foi totalmente repercutido, através da sua inclusão no preço das mercadorias vendidas.
65. Reconhecendo que a CSR não está individualizada numa conta específica, pois o valor da CSR não está segregado do valor do ISP, sendo o tratamento dado à CSR exactamente o mesmo que é dado ao ISP, sendo ambos os impostos tratados como um todo, a Requerida admite que não foi previsto um mecanismo formal de repercussão da CSR, como aliás é

- regra nos impostos especiais sobre o consumo, porquanto a sua aplicação decorre da transferência da carga fiscal para o consumidor através do preço.
66. No entanto, socorre-se, para prova da repercussão económica da CSR no caso dos autos, da Informação n.º 13– ENG/2024, elaborada pela Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I (DIEFI) da Unidade de Grandes Contribuintes, datada de 28/08/2024 e assente nos elementos apresentados pelo sujeito passivo e na informação recolhida no sistema informático da AT, a qual, no entender da Requerida, prova cabalmente a repercussão integral que teve lugar nas vendas de combustíveis da Requerente. Não sendo a CSR facturada separadamente nem reconhecida contabilisticamente numa conta de gastos ou rendimentos específica, ela é, em conjunto com o ISP, registada na conta de “Compra mercadorias – ISP”, sendo ambos subsequentemente incorporados na conta de CMVMC.
67. Por outro lado, atendendo a que o peso da CSR no preço de venda dos combustíveis é superior à margem bruta apurada pelo contribuinte, não pode invocar-se que a mesma não foi incluída no preço de venda dos combustíveis, pois tal significaria admitir-se que a Requerente estaria a praticar preços de venda inferiores aos respectivos preços de custo, prática comercial proibida pela legislação nacional – o que reforça a conclusão de que a CSR está a ser incluída no CMVMC e subsequentemente no preço de venda dos combustíveis, e naturalmente constitui um encargo dos adquirentes dos combustíveis (e do consumidor final dos combustíveis na cadeia de revenda).
68. Por outro lado, sustenta a Requerida que, em nome da transparência, a Requerente deveria esclarecer, no mínimo, se repercutiu, ou não, a CSR nos preços – já que igualmente o deveria ter feito com base nos deveres informativos estabelecidos pela Lei n.º 5/2019, de 11 de Janeiro, bem como pelo Regulamento n.º 141/2020, de 20 de Fevereiro, da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE).
69. A Requerida veicula ainda o receio de que a multiplicação de acções judiciais de pedidos de restituição de valores pagos, alegadamente a título de CSR, pelos intermediários que consideram que aquela contribuição lhes foi repercutida, acabe por resultar numa duplicação de restituições, se se atender a pedidos como o da ora Requerente – o que, no seu entender, recomenda que se encerre o debate através do reconhecimento de que a repercussão integral deveras ocorreu.

70. E volta a insistir que a própria ausência de um mecanismo formal de repercussão da CSR (aliás comum nos IEC) prova que a lei assenta no pressuposto da repercussão integral através do preço.
71. E que o mesmo resulta do facto de a CSR ser um imposto indirecto, que, como tal, onera os consumidores, e o faz através da repercussão – como transparece, aliás, do tratamento contabilístico e do enquadramento fiscal que a própria Requerente concedeu à CSR. E é reforçado pela sua natureza de imposto monofásico e específico, o que, combinado com a procura inelástica dos produtos em causa, torna inevitável a repercussão a jusante do imposto.
72. Daí retira a Requerida a sua convicção firme de que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo (os clientes da Requerente, a quem as vendas foram facturadas), preenchendo, com um elemento probatório concreto (não abstracto), o requisito estabelecido pelo TJUE.
73. Quanto ao ónus da prova, a Requerida sustenta que não apenas fez prova da repercussão, como a Requerente não pode refugiar-se em alegações de um standard de prova que tornariam impossível qualquer tipo de comprovação – porque na verdade se trata de questões de facto que o tribunal pode apreciar livremente, dentro dos limites de distribuição do ónus da prova, arts. 341.º e 342.º do CC e 74.º, 1 da LGT. E assim passaria a impender sobre a Requerente o ónus de provar que a repercussão da CSR não ocorreu; constatando que a Requerente não só não o fez, mas que nem se deu ao trabalho de alegar que não houve repercussão.
74. E assim infere que fica comprovada a existência de uma repercussão integral, também por ausência de prova em contrário, apresentada pela parte que, no entender da Requerida, estaria onerada com esse encargo.
75. A Requerida refuta energeticamente a contestação, pela Requerente, da autenticidade e da força probatória da Informação n.º 13–ENG/2024 datada de 28/08/2024 da UCG, insistindo que tal documento foi elaborado com base em documentos remetidos pela própria Requerente, conforme Ofício datado de 2024/06/20 dos Serviços de Inspecção Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes, e respostas de 2024/07/19 e 2024/08/14 da própria Requerente, além da liquidação de Impostos aduaneiros 2022 413673 efectuada pela

Alfândega de Leixões à Requerente, da Factura/Recibo n.º G 82/55787 emitida pela Requerente a Diana Santos e da Factura 2022/FG/000032 emitida pela Kuwait Petroleum Espana S.A. à Requerente, bem como nas demonstrações financeiras da Requerente para os anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 – chegando a Requerida a solicitar a notificação da Requerente para apresentação de um qualquer documento que prove a falsidade da referida Informação n.º 13–ENG/2024.

76. A Requerida regressa ao argumento do enriquecimento sem causa que se verificaria em resultado do reembolso, à Requerente, da CSR – assente na convicção de que, não tendo a Requerente suportado verdadeiramente a CSR (já que esse suporte coube aos clientes da Requerente), o reembolso constituiria um tal enriquecimento sem causa, nos termos do art. 474.º do Código Civil.
77. Insistindo que as conclusões enunciadas na Informação n.º 13–ENG/2024 não foram construídas com base em provas presumidas, mas sim com base nos elementos e documentos apresentados pela própria Requerente e declarados nas demonstrações financeiras – e que por isso é inequívoco que houve repercussão integral e que a Requerente não suportou materialmente o imposto, até no sentido de que, no período de referência, nem sequer existiu diminuição do volume de vendas, registando-se, pelo contrário, um aumento do volume de vendas; além de que, acrescenta, contenderia com as regras da experiência sustentar que um operador, cujos IEC são registados como custo e cujo volume de facturação excede a totalidade dos CMV, poderá, ainda assim, ter sofrido um prejuízo económico decorrente de uma redução das quantidades vendidas pelo facto de ter efectuado a repercussão do imposto, de tal modo que legitime a restituição deste em valor que, em termos proporcionais, corresponde a 2,56 vezes o resultado bruto do exercício.
78. Conclui que o montante de €93.685,88, pago a título de CSR, relativamente a introduções no consumo efectuadas nos meses de Maio a Dezembro de 2022, não pode ser reembolsado à Requerente dado que tal montante não foi pela mesma suportado, pois ao ter sido incluído no preço de venda ao público dos combustíveis, o respetivo encargo recaiu, por repercussão económica, sobre quem comprou os combustíveis à Requerente.
79. Acrescentando que não caberia ao tribunal determinar o valor concreto de reembolso, cuja liquidação precisa deve continuar a caber exclusivamente às alfândegas.

80. A Requerida opõe-se ao pedido de juros indemnizatórios, mas lembra que, tendo havido pedido de revisão oficiosa, se aplica o art. 43.º, 3, c) da LGT caso tais juros sejam reconhecidos – impondo a contagem do prazo apenas a partir de um ano contado da apresentação do pedido de revisão (ou seja, um ano após 31/05/2024).

IV. E. Posição da Requerida em Alegações

81. Em alegações, a Requerida limita-se a remeter para o teor da sua Resposta.

V. Fundamentação da decisão

V.A. A matéria de excepção.

Serão apreciadas as seguintes questões:

1. A excepção da falta de interesse em agir da Requerente (pelo facto de a Requerente não ter suportado economicamente a CSR).
2. A excepção da incompetência absoluta do Tribunal em razão da matéria (pelo facto de o pedido de pronúncia arbitral ter, como objecto, actos de liquidação de um tributo qualificável como “contribuição financeira”).
3. A excepção de intempestividade do pedido de revisão oficiosa, e de caducidade do direito de acção (pelo facto de se aplicar a 1.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, com o seu prazo de 120 dias, e não a 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, com o seu prazo de 4 anos).

V.A.1. A excepção da falta de interesse em agir da Requerente.

Com esta excepção, pretende a Requerida alegar que a Requerente, dedicando-se à importação e introdução de produtos petrolíferos no mercado português, necessariamente repercute sobre os compradores o valor da CSR, integrando-a no preço de venda, nos termos gerais do art. 878.º do Código Civil; e que, consumada a venda e a concomitante repercussão,

a Requerente deixa de ser proprietária desses produtos – e, não tendo suportado, a final, o peso do imposto, perde legitimidade material para peticionar o reembolso do valor desse imposto, e perde interesse em agir.

A propósito do interesse em agir, ressalte-se o referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.03.2019, Processo n.º 317/18.BELSB-A:

“(...) O interesse em agir consiste (...) na verificação da necessidade ou utilidade da acção, sendo definido como a necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção. Assim, tem de considerar-se que a sua verificação ocorre sempre que o demandante tenha necessidade de intervenção judicial para reconhecimento da sua pretensão, tal como a configura no exercício da sua liberdade de conformação da acção. (...) O interesse de agir assume-se como uma relação entre necessidade e adequação. De necessidade porque, para a solução do conflito é imprescindível a actuação jurisdicional, e adequação porquanto o caminho a seguir deve ter a virtualidade de corrigir a lesão perpetrada ao autor tal como ele a configura.”

Cremos improcedente esta excepção, por três razões:

1. por um lado, porque, tal como a acção se mostra configurada, é perfeitamente apreensível a necessidade da Requerente em usar do processo, de o instaurar e de o fazer prosseguir; sendo que, independentemente do mérito da pretensão da Requerente, vislumbra-se a necessidade e a adequação na intervenção do Tribunal, desde logo para aferir da legalidade dos actos tributários que vêm contestados.
2. por outro lado, porque não há repercussão legal da CSR, mesmo que possa admitir-se que o imposto foi pensado para ser economicamente repercutido sobre os compradores de produtos petrolíferos; mas a repercussão pode não ter lugar, por exemplo em casos em que, conjunturalmente, a procura desses produtos revele maior elasticidade-preço do que a respectiva oferta – forçando o suporte do imposto pelo vendedor, ou, quando muito, a sua repercussão “a montante”, e não “a jusante”.
3. por último, porque à data dos factos, das liquidações impugnadas, a Requerente era sujeito passivo de imposto, sendo indiferente, para efeitos do seu interesse em agir, que posteriormente tenha continuado a sê-lo, ou tenha deixado de sê-lo; foi como operador reconhecido que se tornou sujeito passivo de CSR e pagou imposto, e quem pagou o imposto tem legitimidade material para peticionar o reembolso daquilo que tenha pago em excesso.

Mais ainda, dada a circunstância acabada de referir, pode sustentar-se que a invocação desta excepção assenta numa ilegítima fundamentação sucessiva, dita “*a posteriori*”, ou seja, uma fundamentação não-contemporânea dos actos impugnados e aditada supervenientemente, que, como tal, não deve ser aceite.

E isto porque, numa impugnação judicial ou arbitral em contencioso de mera legalidade (como aquele que está previsto nos arts. 99.º e seguintes do CPPT), o tribunal está cingido à formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constem dessa fundamentação, quer estas sejam por ele escolhidas, quer sejam superveniente invocadas por uma parte no litígio (Acórdãos do STA de 26/3/2014, Proc. n.º 01674/13, de 23/4/2014, Proc. n.º 01690/13, de 22/3/2018, Proc. n.º 0208/17, de 11/12/2019, Proc. n.º 0859/04.2 BEPRT, ou de 28/10/2020, Proc. n.º 02887/13.8BEPRT).

Em termos muito simples, à data das liquidações ora impugnadas a Requerente era sujeito passivo do imposto, sem sombra de dúvida, e foi com esse fundamento que sobre ela recaiu o imposto – sendo indiferente, nesse momento, que futuramente ela viesse, ou não, a deixar de sê-lo, e que ela viesse a repercutir, ou não, a totalidade, ou parte, da CSR que tinha suportado. A constatação de que deixou de ser proprietária, ou de que repercutiu algum imposto, ou todo ele, é posterior às liquidações, e não pode aditar-se supervenientemente, “*a posteriori*”, à fundamentação dos actos impugnados.

Trata-se, com essa proibição de uma fundamentação sucessiva, ou “*a posteriori*”, de um afloramento de uma exigência mais geral, de “lealdade” nos procedimentos e processos judiciais, de “*due process of law*”, a requerer que haja uma fundamentação completa, independente do mérito substantivo dos actos impugnados – mérito que não pode presumir-se que seja “evidente” ou “claro” a ponto de prescindir dessa fundamentação completa –, e que deverá preceder, como etapa instrutória, o próprio acto fundamentado.

E é pela mesma razão, a aditar ao princípio da separação de poderes, que não cabe a um tribunal suprir lacunas de fundamentação, ou decidir com base em fundamentação diferente daquela que tenha sustentado os actos a impugnar: o que, pela adição de novos fundamentos, materialmente equivaleria a uma invasão do núcleo essencial da função administrativa-

tributária⁴; ressalvadas, evidentemente, as consequências do conhecimento e da actuação oficiosos que legalmente estejam cometidos ao Tribunal.

Por um outro prisma, o contencioso de mera legalidade deve apreciar o acto impugnado *tal como ele ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros actos*, ainda quando eles pudessem ter conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o do acto praticado – porque só assim se preservam e respeitam os direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efectiva (arts. 20.º, 1 e 268.º, 4 da CRP), pois, se a AT tivesse invocado outros fundamentos nos actos e decisões impugnados, a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral poderia ser diferente (ou, antes dele, poderiam ser outros os meios de defesa administrativos e contenciosos), tal como poderiam ser outras as provas trazidas ao processo.

Mesmo se abstraíssemos das incidências dessa fundamentação “*a posteriori*” – que, no entanto, cremos decisiva –, ainda assim deveríamos sublinhar que a legitimidade activa no processo arbitral tributário é reconhecida aos sujeitos passivos, designadamente contribuintes directos, demais obrigados tributários e outras pessoas que provem um interesse legalmente protegido, nos termos do art. 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1 do RJAT. E isto independentemente de qualquer fenómeno de repercussão a jusante, que permita identificar um suporte económico do imposto por alguém que não seja o sujeito passivo.

Por outro lado, a repercussão da CSR no consumidor final, por efeito do disposto no art. 2.º do CIEC, na redacção dada pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, não corresponde a uma forma de substituição tributária, visto que não só não é o consumidor final quem responde pela prestação tributária, como também é a própria lei que exclui do conceito de sujeito passivo até quem “*suporte o encargo do imposto por repercussão legal*”.

Por outras palavras, não ocorre nesta situação uma deslocação da obrigação tributária, do contribuinte directo para um terceiro, o contribuinte “*de facto*” – aquele que, por repercussão, suportará o peso do imposto. E sem essa deslocação da obrigação, sem essa vinculação jurídica do contribuinte “*de facto*”, não pode ocorrer uma verdadeira substituição tributária, nos termos dos arts. 20º e 28º da LGT.

⁴ Acórdãos do STA de 1/6/2011, Proc. n.º 058/11, e de 31/1/2018, Proc. n.º 1157/17.

A conjugação do art. 9º, 1 e 4 do CPPT com o art. 18º, 3 da LGT dissipa quaisquer dúvidas sobre a legitimidade processual da Requerente: têm essa legitimidade os contribuintes, e contribuinte é o “sujeito passivo” na relação tributária, a pessoa singular ou coletiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

A Requerente é sujeito passivo do ISP, de acordo com a norma de incidência subjectiva constante do art. 4.º do CIEC, e, consequentemente, é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos arts. 4.º, 1, e 5.º, 1, da Lei n.º 55/2007.

Não pode deixar de concluir-se, por isso, que, na qualidade de contribuinte directo, é titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art. 9º, 1 do CPTA). Voltaremos a este ponto adiante, na apreciação do mérito da causa.

Improcede, assim, esta excepção de falta de interesse em agir da Requerente, invocada pela Requerida.

V.A.2. A excepção da incompetência absoluta do Tribunal em razão da matéria.

Vimos que a Requerida, em sede de excepção, sustentou que o presente Tribunal Arbitral seria incompetente na medida em que a CSR é qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que estabelece que a vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo outros tributos, como aqueles que devam ser qualificados como contribuições financeiras.

Numa brevíssima retrospectiva, a constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no art. 165º, 1, i), da CRP, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

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

desses diversos tipos de tributos.

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderá ser qualificado como de *taxas coletivas*, na medida em que estas visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas.

Os impostos visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as contribuições bilaterais, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas, inerentes às prestações públicas de que as contribuições são contrapartida, ficam essas contribuições bilaterais consignadas, no sentido de não poderem ser desviadas para outros serviços ou despesas.

São, pois, tributos com uma estrutura “paracomutativa”, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas porque estas são tributos rigorosamente comutativos, que se dirigem à compensação de prestações efectivas.

Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao seu regime concreto, podendo, portanto, ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar, desde que observada a lei-quadro (cfr. Acórdão n.º 365/2008 do TC, de 2 de Julho de 2008, Proc. n.º 22/2008).

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

Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um *nomen iuris* que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto.

Essa qualificação não se modifica pelo *nomen iuris* atribuído – o que aliás não é caso único no sistema fiscal português (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 539/2015, de 20

de Outubro de 2015).

Essa qualificação não se modifica, também, pela circunstância de surgirem algumas correspectividades, como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT.

Falta à CSR o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – mas não a correspectividade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa⁵).

Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal.

Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Trata-se, assim, de um imposto de receita consignada (a consignação, desacompanhada de qualquer comutatividade, não subverte a sua natureza – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/2022, de 31 de Março de 2022), e esta conclusão reforça-se com a posição veiculada pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008:

“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro

⁵ Sérgio Vasques (2015), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, p. 287.

imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.

Com efeito, a contribuição de serviço rodoviário é devida ao Estado, na medida em que é este o sujeito activo da respectiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais e legais da universalidade e da plenitude impõem a inscrição da previsão da cobrança da sua receita na Lei do Orçamento do Estado de cada ano. (...) Face ao exposto, não se antevê suporte legal bastante, face à Constituição e à lei, para a contribuição de serviço rodoviário ser paga directamente a uma sociedade anónima, sem passar pelo Orçamento do Estado. Para além disso, o Tribunal de Contas não pode deixar de assinalar que esta situação leva a uma saída de receitas e despesas da esfera orçamental e, por consequência, da sua execução, o que conduz à degradação, nesta sede, do âmbito do controlo das receitas e despesas públicas.”

Essa qualificação surge também em Casalta Nabais, que assevera:

“estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se configuram como efectivos impostos, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham clara natureza parafiscal”⁶.

Lembremos, por fim, que a CSR nasceu, com a Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto, como um mero desdobramento do ISP, e, sobre este último, nem o *nomen iuris* permite dúvidas sobre a respectiva natureza.

Concordamos com o argumento de que, em termos de incidência objectiva e subjectiva, e de mecânica de aplicação, a CSR é decalcada do ISP, distinguindo-se somente em termos de restrição de incidência objectiva e territorial e de taxas, e pelo facto de ter finalidade própria. E concordamos que a posterior abolição da CSR, e a sua incorporação no ISP, que passa a ser directamente a fonte de receitas da Infraestruturas de Portugal, é sumamente revelador da natureza de imposto que a CSR já tinha.

Não há, nesse ponto, qualquer paralelo entre a CSR e a CESE (Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético), relativamente à qual uma decisão arbitral (Proc. n.º 714/2020-T) entendeu procedente a excepção de incompetência *ratione materiae*. A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária cuja receita é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético

⁶ Casalta Nabais, José (2019), *Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo*, Coimbra, Almedina, p. 15.

(FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, tendo por base, portanto, uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.

A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é considerada uma contribuição extraordinária que tem *“por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético”*, incidindo sobre as pessoas singulares e colectivas que integram o sector energético nacional.

A receita obtida com a CESE é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, com o objectivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético (art. 11º) – tendo a CESE por base, assim, a referida contraprestação de natureza “grupal”, na medida em que constitui um preço público, a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional à entidade à qual são consignadas as receitas.

A CESE não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração efectue aos respectivos sujeitos passivos, nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua actividade.

A CESE é, em suma, um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa, que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários, e visando prevenir riscos a que este grupo está exposto, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector – e tudo isso faz com que assumam a natureza jurídica de “contribuição financeira”.

Essa caracterização da CESE, insista-se, não é manifestamente extensiva à CSR, pelo

que não é aplicável ao caso a jurisprudência arbitral que veio declarar a incompetência do tribunal arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tivessem como objecto a CESE.

As correspondências que definem uma “contribuição financeira” são muito restritivas e exigentes, dadas as implicações do afastamento que elas possam representar face às salvaguardas que acompanham os regimes dos impostos. Como indica o Acórdão do STA de 4 de Julho de 2018 (Proc. nº 01102/17):

“quer os impostos, quer as contribuições, podem ter na sua origem prestações administrativas dirigidas a grupos mais ou menos alargados de sujeitos passivos, embora nenhum desses tributos tenha como pressuposto uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo e direto beneficiário; todavia, ao contrário dos impostos e, mesmo, das contribuições especiais, as contribuições financeiras têm como finalidade compensar prestações administrativas e realizadas, de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário”.

Sublinhemos que a CSR visou financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 1º da Lei 55/2007), mais tarde a Infraestruturas de Portugal. O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Estradas de Portugal, depois Infraestruturas de Portugal, era assegurado pelos respectivos utilizadores (art. 2º).

Esses utilizadores deviam ser definidos como os sujeitos que têm um vínculo com a actividade da entidade titular da contribuição, e com a actividade pública financiada pelo tributo, sendo os seus beneficiários, e correspondentemente os responsáveis pelo seu financiamento; no entanto, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do ISP, que, nos termos do art. 4º, 1, a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo, pois, qualquer nexo específico entre o benefício resultante da actividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respectivos sujeitos passivos.

Não estando aqui em causa qualquer tipo de substituição tributária, conclui-se ainda:

- que o universo de entidades que beneficiam da actividade financiada pela CSR, ou dão causa a ela, não é um grupo delimitado de pessoas, mas é toda a população, de um modo geral;
- que o efectivo sacrifício fiscal, suportado através de uma repercussão meramente económica, não é suportado apenas pelos que efectivamente utilizam a rede de estradas a

cargo da Infraestruturas de Portugal, mas também pelos que utilizam vias rodoviárias que não se incluem nessa rede.

Conclui-se que a CSR, apesar do seu *nomen juris* e da circunstância de a sua receita se destinar a financiar uma actividade pública específica, não tem o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade “grupal” ou colectiva que seriam necessários para a sua caracterização como contribuição financeira.

Como se escreveu no Sumário da decisão do Proc. n.º 629/2021-T,

“Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género).”

Por outro lado, segundo a jurisprudência constante do TJUE, a qualificação de uma tributação, um imposto, uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, *compete ao Tribunal de Justiça*, em função das características objectivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional⁷.

É verdade que, no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao TJUE (Proc. n.º 564/2020-T), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto; mas, pelo que acabou de se referir, o que é decisivo é que, na decisão em que culminou esse pedido de reenvio – o Despacho de 7 de Fevereiro de 2022 no Proc. C-460/21 –, o TJUE, para além de não colocar em causa essa qualificação, assume, para efeitos do art. 1.º da Directiva 2008/118, um conceito *funcional* ou autónomo de imposto indirecto, o qual abrange quaisquer “imposições” indirectas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico”, na acepção da Directiva, e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado (no caso português, o ISP) de “todo o efeito útil” (§ 26 do Despacho).

Em suma, para o TJUE o tributo instituído pela lei portuguesa constitui um imposto, não obstante a sua designação original, porquanto, em virtude do desenho escolhido pelo

⁷ Cfr. “Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia”, Proc. C-189/15, Acórdão de 18 de Janeiro de 2017, §29; “Test Claimants in the FII Group Litigation”, Proc. C-446/04, Acórdão de 12 de Dezembro de 2016, §107.

legislador português, representa uma imposição indirecta sem motivo específico, e como tal susceptível de frustrar os objectivos de harmonização positiva subjacentes à Directiva 2008/118.

Foi o legislador português que, não obstante classificar o tributo como “*contribuição*”, definiu a respectiva incidência subjectiva, em termos análogos à do ISP (art. 5º da Lei nº 55/2017), colocando-se assim no âmbito de aplicação do art. 1º, 2 da Directiva 2008/118.

Portanto, mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR viesse a ser qualificada como uma contribuição financeira, nem por isso ela, tal como está desenhada, deixaria de ser um imposto indirecto na acepção da Directiva – reservando-se o TJUE, insista-se, o exclusivo da qualificação de uma tributação, um imposto, uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, em função das características objectivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe fosse, ou seja, dada pelo direito nacional – como forma de prevenir que os Estados-membros possam, em função da maior ou menor criatividade constitucional em termos de tributos públicos, frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indirectos sobre o consumo.

Assim, atentos os princípios, seja o da interpretação conforme, seja o do primado do Direito da União Europeia (consagrado no art. 8º, 4 da CRP, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 422/2020), há que considerar que os dispositivos legais que regulam a CSR devem ser interpretados no sentido de que consagram um imposto indirecto sobre o consumo de produtos petrolíferos.

Segue-se, portanto, que, sendo a CSR um imposto, a competência deste tribunal não é afastada por essa circunstância, nos termos do art. 2º do RJAT, e a AT não se desvincula, pela mesma razão, da jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos do art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Esta excepção da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na qualificação da CSR como contribuição financeira improcede, pois, sendo este tribunal competente para apreciação do litígio, e encontrando-se a AT vinculada à decisão que vier a ser proferida.

V.A.3. A excepção de intempestividade do pedido de revisão oficiosa, e de caducidade do direito de acção.

A última excepção suscitada pela Requerida respeita à questão da caducidade do direito de acção, por intempestividade do pedido de revisão oficiosa.

O art. 78º, 1 da LGT prevê que a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou possa ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Contudo, os tribunais superiores têm entendido, numa jurisprudência hoje consolidada, que *“a Administração não pode demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão [oficiosa] do ato quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados, já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições”* (Acórdão de 29/5/2013 do STA, Proc. 0140/13). Ou seja, os sujeitos passivos têm apenas o prazo da reclamação graciosa para pedir a revisão (não oficiosa) dos actos tributários, mas podem solicitar à AT que tome a iniciativa de desencadear a revisão oficiosa, a qual pode ser realizada no prazo de 4 anos previsto na segunda parte do nº 1 do art. 78º, dispondo o sujeito passivo de um prazo de 4 anos para efectuar esse pedido, o mesmo em que a AT pode tomar a iniciativa de efetuar o procedimento.

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, dentro do prazo de reclamação, a revisão oficiosa prevista na segunda parte do nº 1 do art. 78º, desde que, neste caso, o fundamento seja “erro imputável aos serviços”.

Torna-se aqui fulcral, pois, a noção de “erro imputável aos serviços” – visto que a invocação desse “erro” é indispensável.

Está hoje consolidado na jurisprudência do STA que o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78º, 1, in fine, da LGT, compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro:

“esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro, já que a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (arts.

266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços» (Acórdão de 12/12/2001 do STA, Proc. 26.233)

Assim, ao invocar “erro imputável aos serviços”, nos termos e para os efeitos da segunda parte do n.º 1 do art. 78º da LGT, o sujeito passivo pode alegar que o “erro imputável aos serviços” consiste em ilegalidade, sem mais.

Como é óbvio, essa alegação de ilegalidade poderá vir a revelar-se procedente, ou não; mas o exame sobre a procedência da ilegalidade já não relevará, nesse caso, para a admissibilidade formal do pedido de revisão, ou para aferir a sua tempestividade, mas apenas para a decisão do mérito do pedido.

No caso dos autos, a Requerente dirigiu à Requerida AT, em 31 de Maio de 2024, um pedido de revisão oficiosa ao abrigo da parte final do n.º 1 do art. 78º, invocando que as liquidações em causa são ilegais, pelo facto de a CSR violar o n.º 2 do art. 1º da Directiva 2008/118/CE, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

Não há dúvida de que a ilegalidade abstracta é uma forma de ilegalidade do acto tributário, e mais concretamente da liquidação.

A Autoridade Tributária, contudo, alega que, tendo as liquidações sido efectuadas em estrito cumprimento de uma lei vigente, não estando no seu poder deixar de aplicar uma lei que se encontra em vigor e que não foi declarada inválida por nenhum órgão competente para tal, não poderá falar-se nesta situação em “erro imputável aos serviços”.

A posição da AT é, em suma, a de sustentar a insusceptibilidade de a ilegalidade abstracta ser invocada a título de “erro imputável aos serviços”, para efeitos da parte final do n.º 1 do art. 78º da LGT – resultando desse entendimento que, sempre que a ilegalidade da liquidação resulte da invocada ilegalidade da própria norma tributária, o acto tributário não poderia ser impugnado através de um pedido de revisão oficiosa com base em “erro imputável aos serviços”.

Mas isso é ignorar que o STA já se debruçou sobre esta exacta questão, não se vendo razão para não se seguir a jurisprudência daquele tribunal superior. No Acórdão do STA de 22/3/2011 (Proc. 01009/10), depois de reiterar que o “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, acrescenta-se:

“Havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”.

E lê-se no Acórdão do STA de 14/3/2012 (Proc. 01007/11):

"Em suma, a revisão do acto tributário por «iniciativa da administração tributária» pode ser efectuada «a pedido do contribuinte», como resulta do artigo 78.º, n.º 7 da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - art. 266º, n.º 2 da CRP. E o «erro imputável aos serviços» constante do artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende o erro de direito e não apenas o lapso, erro material ou erro de facto, como aliás veio esclarecer o n.º 3 do artigo 78.º da LGT, na redacção introduzida pelo artigo 40.º da Lei n.º 55-B/04, de 30 de Dezembro.

É esta jurisprudência consolidada e pacífica que aqui, mais uma vez, se acolhe (Além dos acórdãos referidos na sentença recorrida, leiam-se, por mais recentes, os acórdãos proferidos em 17/05/2006, no recurso n.º 16/06, em 6/06/2007, no recurso n.º 606/06, em 21/01/2009, no recurso n.º 771/08, e em 22/03/2011, no recurso n.º 1009/10.), pois que nenhuma razão se descortina para dela divergir”.

Assim, de acordo com a jurisprudência consolidada no STA, o facto de as liquidações de CSR terem sido efectuadas de acordo com a disciplina legal aplicável não implica a inexistência de “erro imputável aos serviços”, uma vez que tal erro pode consistir numa ilegalidade abstracta.

Parece resultar da posição da AT que ela entende que a ilegalidade abstracta resultante de violação de uma norma de direito da União Europeia é uma situação particular, porque nesse caso a AT tem menos margem ainda para decidir desaplicar a norma de direito interno (a qual, subentende-se, vincula directamente os poderes públicos com mais força do que o direito da União), o que afastaria ainda mais a hipótese de “erro imputável aos serviços”.

Isso suscita a questão do efeito directo da Directiva n.º 2008/118/CE.

A definição do efeito directo do direito comunitário remonta ao Acórdão *Van Gend en Loos* do TJUE (caso C-26/62, 5-02-1963), e, no que respeita às Directivas, ao Acórdão *Van*

Duyn v Home Office (caso C-41/74, 14-12- 1974), que estabeleceu a possibilidade de ser reconhecido efeito directo vertical a normas de directivas, como é o caso da Directiva n.º 2008/118 (não podendo o efeito directo do acto normativo ser condicionado pela transposição, ou não-transposição, desse mesmo acto normativo) – deixando assente o Acórdão *Foster v British Gas* (caso C-188/89, 12-07-1990), que qualquer organismo governamental, empresa nacionalizada ou empresa do sector público pode ser considerado como entidade pública para efeitos de aplicação do “efeito directo vertical”.

Ora, no caso dos presentes autos, o que a Requerente invoca é uma norma constante de uma Directiva, o que pode fazer visto já estar cumprido o prazo de transposição, estarem em causa normas claras, precisas e incondicionais, sendo reconhecido à Directiva, nessas condições, efeito directo vertical – com a específica consequência de ela ser susceptível de invocação directa para efeitos de aplicação do art. 78º, 1 da LGT.

Voltemos, assim, à jurisprudência do STA, transcrevendo parte do Acórdão do STA de 08/2/2017 (Proc. 0678/16):

“Ora, como se viu, a recorrente sustenta que a ilegalidade imputada aos atos de retenção não configura erro imputável aos serviços, para efeitos do disposto no art. 78º da LGT e, nessa medida, não podia ser objeto do pedido de revisão oficiosa. Mas não tem razão.

Com efeito, nada obsta a que a questão da ilegalidade por violação do direito comunitário seja apreciada em sede de pedido de revisão oficiosa.

Tal como referido na sentença e na jurisprudência ali citada, a circunstância de ter decorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação do ato de liquidação, não impedia que a impugnante pedisse a respetiva revisão oficiosa e impugnasse contenciosamente o eventual ato de indeferimento desta, sendo que também «não há que fazer qualquer tipo de distinção entre as razões que levaram a tal erro.

Não há assim que curar de saber se estamos perante um erro em sentido estrito, resultante de uma deficiência técnica dos próprios serviços de liquidação, ou, pelo contrário, se estamos perante um erro em sentido lato, resultante de vício de violação de lei» (cfr. o ac. do STA, de 12/12/2001, proc. n.º 026487).

(...)

Assim, é de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do art. 152º do CPT, a Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efetuar e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento”.

Reiteremos a conclusão de que, de acordo com a jurisprudência do STA, o pedido de revisão oficiosa efectuado no prazo de quatro anos, nos termos da parte final do n.º 1 do art. 78º

da LGT, pode ter como fundamento a ilegalidade abstracta da liquidação resultante da violação do direito da União Europeia, por parte da norma de direito interno em que se baseia a liquidação.

A partir do momento em que se admite que o pedido de revisão oficiosa previsto no final do n.º 1 do art. 78º da LGT constitui, não já um meio especial de a administração corrigir erros por si cometidos na aplicação do direito, como a letra da lei sugere, mas, antes, mais um meio de reacção ao alcance do sujeito passivo contra a ilegalidade do acto tributário, há que entender “ilegalidade” como qualquer violação do bloco de legalidade, o qual inclui tanto as normas imediatamente aplicáveis ao acto administrativo, como aquelas de grau hierárquico superior que, não se aplicando imediatamente ao acto administrativo em causa, condicionam a validade das normas de grau inferior.

Lê-se no acórdão proferido no Processo n.º 564/2020-T:

"Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei. Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo sujeito passivo na formulação do pedido. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adoptado pela Administração na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa."

Daqui decorre a conclusão de que a Requerente podia, efectivamente, pedir a revisão das liquidações, com base na parte final do n.º 1 do art. 78º da LGT, invocando a desconformidade da CSR com a Directiva n.º 2008/118/CE.

Por conseguinte, o pedido de revisão não foi intempestivo, pelo que não se verifica a caducidade do direito de acção, improcedendo esta excepção.

V.B. O mérito da causa.

Improcedendo todas as excepções suscitadas, estamos em condições de nos pronunciarmos sobre o mérito da causa, que gravita em torno de um tema central:

A questão de saber se os actos tributários são ilegais pelo facto de a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, ser um imposto desconforme com o Direito da União Europeia, especificamente com o n.º 2 do artigo 1.º da Directiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, e da Directiva 2020/262, tendo por base o entendimento sufragado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no despacho proferido em 07/02/2022, no Proc.º C-460/21.

Suscitam-se cinco tipos de questões relativas ao mérito da causa:

1. A ilegalidade das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário.
2. Desvinculação da posição assumida pelo TJUE em sede de reenvio prejudicial.
3. A legitimidade processual activa da Requerente e o direito ao reembolso.
4. A retroactividade de normas interpretativas – e uma incongruência.
5. O direito a juros indemnizatórios.

V.B.1. A ilegalidade das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário.

A ilegalidade invocada pela Requerente consistiria no seguinte:

A CSR configura um imposto não-harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados (*excisable goods*).

A Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro, permite ao legislador nacional que onere produtos já sujeitos ao ISP.

Mas, para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a aludida Directiva subordina a criação destes impostos não-harmonizados sobre *excisable goods* à dupla condição de

- a) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA;
- b) terem como fundamento um “motivo específico”.

No entender da Requerente, esse motivo específico não se verifica, visto que a CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, não fazendo a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que cria a CSR, qualquer apelo a objectivos de política ambiental, energética ou social.

Pelo contrário, as razões invocadas pelo legislador para a criação da CSR reportam-se à

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

No âmbito do Proc. nº 564/2020-T, decidiu-se colocar ao TJUE questões a esse respeito, em sede de reenvio prejudicial:

- "1. O artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, e designadamente a exigência de “motivos específicos”, deve ser interpretado no sentido de que a finalidade de um imposto é meramente orçamental quando a sua criação é feita com o objectivo de financiar empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, por ocasião da renovação da sua concessão, e à qual a receita do imposto fica genericamente afectada, e a sua estrutura não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo?*
- 2. O Direito da União e os princípios da legalidade e segurança jurídica permitem que o reembolso de impostos indirectos contrários à Directiva n.º 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008, seja recusado pelas autoridades nacionais com fundamento no enriquecimento sem causa do sujeito passivo quando não haja disposições legais específicas de Direito interno que o prevejam?*
- 3. O Direito da União permite que, ao fundamentar a recusa do reembolso de impostos indirectos contrários à Directiva n.º 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008, as autoridades nacionais presumam a repercussão do imposto e o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, obrigando-o a demonstrar que estes não se verificam?”*

O TJUE, em decisão de 7 de Fevereiro de 2022 (despacho no processo nº C-460/21), respondeu:

- "1. O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, 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.*
- 2. O direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, consequentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo".*

Os tribunais nacionais estão obrigados a seguir a posição do TJUE no que se refere à interpretação e aplicação do Direito da União Europeia: a jurisprudência do TJUE tem carácter

vinculativo nestes domínios, até por força do primado do Direito da União Europeia, previsto no artigo 8º, 4 da CRP.

A jurisprudência arbitral subsequente acatou essa vinculação, ainda quando tenha procurado adensar e particularizar a formulação encontrada pelo TJUE.

Assim, no respeitante ao “motivo específico”, reconheceu-se que a Lei nº 55/2007 enunciava finalidades próprias para a CSR, mas que isso não bastava para preenchimento dos requisitos estabelecidos pela Directiva n.º 2008/118, e retomados pelo TJUE: a CSR tinha por finalidade própria o financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado, e são susceptíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais – e isso denota por si mesmo a ausência de “motivos específicos” para a criação daquele tributo, ferindo-o de ilegalidade abstracta.

Por outras palavras, a afectação da receita a despesas determinadas, podendo constituir um indicador de um motivo específico, não é comprovação suficiente desse motivo específico, exigindo-se a prova de uma ligação directa entre a utilização da receita e a finalidade do imposto – a demonstração de que, por exemplo, a estrutura do imposto serve para desmotivar economicamente condutas que o imposto visa prevenir ou contrariar.

Mas tal comprovação torna-se impossível quando, como no caso da CSR, a receita do imposto esteja destinada a cobrir despesas susceptíveis de serem financiadas pelo produto de impostos de qualquer natureza – sendo que é manifesto que o financiamento da Infraestruturas de Portugal pode ser obtido pelo produto de impostos de qualquer natureza, é um financiamento decorrente de um motivo meramente orçamental, de obtenção de receita.

Como salientou o próprio TJUE, a ligação directa entre a utilização da receita e a finalidade da CSR ficaria demonstrada se o produto desse imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto – mas não é o caso, e daí o ponto 1 da conclusão a que o TJUE chegou, em resposta ao pedido de decisão prejudicial.

A finalidade específica que poderia justificar a criação da CSR de modo a poder considerar-se conforme com o direito europeu é apresentada em termos muito genéricos, não tendo sido sequer feita a prova de que tenham sido cumpridos os objectivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se encontram definidos no quadro II do

anexo às bases da concessão.

Conclui-se que a CSR é ilegal, por violação da Directiva n.º 2008/118, sendo, em consequência, ilegais as liquidações impugnadas.

Especificamente, seguindo a jurisprudência vinculativa do TJUE, tem este tribunal de concluir pela inexistência de motivos específicos na criação da CSR, o que conduz à sua ilegalidade, por violação do disposto na Directiva 2008/118/CE do Conselho, que submete a possibilidade de o Estado criar impostos não harmonizados sobre IEC harmonizados à dupla condição de estes respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA, e de terem como fundamento um motivo específico.

Sendo as liquidações ilegais, e sendo-o por erro imputável aos serviços da Requerida, o imposto foi indevidamente pago.

Nos termos do n.º 1 do art.º 100.º da LGT, a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

Esta obrigação de reconstituição da situação *ex ante* tem raiz no princípio da responsabilidade civil do Estado, e demais entidades públicas, por acções ou omissões, praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem. Uma vez que os sujeitos passivos, ou os particulares em geral, têm o direito fundamental de serem tributados em estrito cumprimento da legalidade, pode também dizer-se que, de uma liquidação tributária ilegal, resulta uma violação de um direito fundamental.

O princípio da obrigatória restituição dos impostos pagos indevidamente ao abrigo do Direito da União vale também naquele ordenamento, como decorrência do princípio do efeito directo das normas de Direito da União.

Além disso, nesta matéria, vigora ainda o princípio da equivalência, e que significa que as condições em que o sujeito passivo pode obter a restituição de um imposto pago indevidamente em violação do Direito da União não podem ser menos favoráveis do que as que são aplicáveis para obter a restituição de um imposto indevidamente pago por violação do

direito interno.

No que respeita ao reembolso, ao enriquecimento sem causa e à repercussão do imposto, na fundamentação da sua resposta de 7 de Fevereiro de 2022, o TJUE considerou que:

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

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

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

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, noutros 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.

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

46. O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o

ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão.

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

Daqui decorre, novamente em consonância com o decidido pelo TJUE, que o Estado não pode recusar a restituição do imposto com fundamento numa presunção de repercussão do mesmo, e consequente enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Não havendo prova concreta de efectiva repercussão, e de repercussão *plena*, do imposto, mas meros juízos presuntivos, e não havendo prova de que a repercussão que tenha existido não tenha redundado numa quebra de vendas e de receitas da Requerente, e que portanto a restituição redunde necessariamente em enriquecimento sem causa da Requerente – sendo que estas provas incumbiam à Requerida –, não existe fundamento para recusar o reembolso do imposto indevidamente pago, sendo essa a consequência natural da declaração de ilegalidade das liquidações.

Assim, para recusar o reembolso da CSR paga, teria a Requerida que demonstrar, por um lado, que a Requerente, pese embora tenha pago a CSR, a repercutiu *total e efectivamente* a terceiros, em concreto a adquirentes das mercadorias por si vendidas, que por sua vez fossem consumidores finais (isto é, sem a possibilidade de também eles repercutirem); e, por outro lado, que o reembolso da CSR paga constituiria um *efectivo* enriquecimento sem causa da Requerente.

No caso dos autos, não resultou provada a repercussão *integral* da CSR paga, pelo que, não podendo tal repercussão ser presumida, não poderá este tribunal acolher a tese defendida pela Requerida. Não tendo resultado provada a repercussão, é evidente que não se verificam os pressupostos de que a lei faz depender o enriquecimento sem causa, que a Requerida também não logrou demonstrar.

Resta acrescentar, secundando o TJUE, que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo, e mesmo que viesse a provar-se que o imposto indevidamente liquidado foi repercutido sobre terceiros,

e o grau em que o foi, o respectivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas: pelo que sempre seria necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto.

Contudo, a Requerida não aduz quaisquer argumentos, ou faz qualquer prova, no sentido de que as margens de lucro da Requerente não se reduziram no período em análise, por comparação com outros períodos em que a taxa da CSR tenha sido mais baixa – pois uma tal redução, a verificar-se, poderia significar um efeito negativo da CSR sobre os resultados.

A Requerida também não faz qualquer prova de que o volume de vendas dos distintos produtos não sofreu uma redução no mesmo período, por comparação com períodos em que a taxa da CSR foi mais baixa, o que também poderia significar um efeito negativo da CSR sobre os resultados.

Em qualquer dos casos, ficaria fortemente posta em causa a hipótese de enriquecimento sem causa – voltando a sublinhar-se que a repercussão do imposto, seja ela legal ou económica, não é, só por si, suficiente para alicerçar a excepção de enriquecimento sem causa.

Lembremos que, entre a matéria de facto não-provada, elencámos a existência, ou não, de repercussão *efectiva* da CSR, o respectivo grau, os efeitos económicos do grau de repercussão que possa ter ocorrido, e as quebras nas vendas que um aumento de preço por repercussão da CSR possa ter causado.

Assim, o tribunal arbitral, tendo em consideração o princípio da tutela jurisdicional efectiva, interpretando restritivamente a excepção de enriquecimento sem causa, e considerando ser sobre a Requerida que impende o ónus de provar esse enriquecimento sem causa, considera não provada essa excepção ao princípio do reembolso integral do imposto.

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

V.B.2. Desvinculação da posição assumida pelo TJUE em sede de reenvio prejudicial.

Na sua Resposta, a Requerida sustenta não só que se verifica a condição de “motivo específico” exigível pelo Direito da União, como também que fez prova plena da repercussão *integral* a jusante da CSR, tornando visível o enriquecimento sem causa que beneficiaria a Requerente em caso de reembolso daquela contribuição.

Concluindo que, portanto, está removido qualquer fundamento para a alegada desconformidade da Lei n.º 55/2007 com a Directiva n.º 2008/118.

Entende, por isso, que algo mudou relativamente ao contexto que suscitou, no processo arbitral n.º 564/2020-T, o reenvio prejudicial para o TJUE, e a decisão tomada pelo TJUE em 7 de Fevereiro de 2022 (processo n.º C-460/21) – procurando, em suma, que a decisão no presente processo não se vincule às directrizes resultantes desta decisão do TJUE.

A questão suscitada tem uma resposta que é evidentemente prejudicada pelo entendimento que este tribunal adopta sobre a situação *sub iudice* e sobre o respectivo enquadramento normativo.

Não vislumbrando as diferenças fundamentais que a Requerida alega, não se vê razão para se afastar, no caso presente, a orientação que resulta da tomada de posição do TJUE, e que por isso permanece vinculativa.

Relembremos que o despacho do TJUE, proferido em reenvio prejudicial, estabeleceu que as receitas provenientes da CSR se destinam essencialmente a assegurar o financiamento da rede rodoviária mediante a sua consignação à Infraestruturas de Portugal, e têm uma finalidade puramente orçamental, sendo que a estrutura do imposto não revela a intenção de desmotivar o consumo dos combustíveis, e, por outro lado, a finalidade específica que poderia justificar a criação da CSR, de modo a poder considerar-se conforme o direito europeu, é apresentada em termos demasiado genéricos, não tendo sido sequer feita a prova de que tenham sido cumpridos os objectivos da redução da sinistralidade e da sustentabilidade ambiental, os quais se encontram definidos no quadro II anexo às bases da concessão – habilitando a conclusão de que a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na acepção do art. 1.º, 2, da Directiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficientes, para estabelecer uma relação directa entre a utilização

das receitas e um “motivo específico”, os objectivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, tal como são genericamente enunciados.

Sendo uma questão prejudicada pela solução dada a outras questões, apenas a destacamos para que não ficasse a ideia de que, tratando-se de um ponto que envolve a consideração de outras jurisdições, o tribunal não a tinha considerado, ou a tinha omitido.

V.B.3. A legitimidade processual activa da Requerente e o direito ao reembolso.

Embora desta feita, e ao contrário do sucedido em outros processos com o mesmo tema, a Requerida não tenha suscitado a questão da ilegitimidade processual da Requerente em sede de defesa por excepção, e apenas tenha invocado uma conexas “falta de interesse em agir”, a questão está latente em toda a argumentação da Requerida, de tal forma que não podemos deixar de encará-la autonomamente – e já a aflorámos a propósito da referida excepção de “falta de interesse em agir”.

A questão nasce dos efeitos da consideração da hipótese de repercussão plena do imposto – o que faria com que, não obstante o facto de o sujeito passivo de CSR ser aquele que se encontra definido para efeitos de ISP, o encargo desta contribuição seria economicamente suportado pelo consumidor do combustível, redundando naquilo que a Requerida aventa poder constituir uma forma de substituição tributária – em termos de o contribuinte *de facto* da CSR passar a ser a única parte legítima para peticionar a declaração de ilegalidade dos respectivos actos de liquidação, retirando à Requerente, na sua qualidade de “repercutente”, o interesse em agir.

Adiantemos, desde já, que é o art. 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1 do RJAT, que define a legitimidade activa no processo arbitral tributário, e lá não se prevê que essa legitimidade se possa perder por efeito de uma repercussão que propiciasse a identificação de um interesse, concorrente ou exclusivo, na esfera de um “repercutido” que não seja o sujeito passivo.

E essa conclusão não se modifica com a alteração da redacção do art. 2.º do CIEC pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, a converter a “repercussão económica” em “repercussão legal”, mesmo que essa alteração tenha alcance interpretativo / retroactivo (ou seja, mesmo que

não fosse inconstitucional): porque também aí não ocorre, nem passa a ocorrer, substituição tributária, visto que não só não é o consumidor final quem responde pela prestação tributária, como também é a própria lei que exclui do conceito de sujeito passivo quem “*suporte o encargo do imposto por repercussão legal*”.

Por outras palavras, não ocorre nesta situação uma deslocação da obrigação tributária, do contribuinte directo para um terceiro, o contribuinte “de facto” – aquele que, por repercussão, suporta o peso do imposto. E sem essa deslocação da obrigação, sem essa vinculação jurídica do contribuinte “de facto”, não pode ocorrer uma verdadeira substituição tributária, nos termos dos arts. 20º e 28º da LGT.

Com efeito, para que exista a substituição tributária a que se refere o art. 20º da LGT, é preciso que ocorra a deslocação da obrigação tributária, do contribuinte directo (isto é, de quem se encontra abrangido pelas normas de incidência do imposto) para um terceiro: sendo que a responsabilidade do substituto tributário, nos termos do art. 28.º da LGT, se traduz na obrigação de dedução das importâncias que estiverem sujeitas a retenção, e da respectiva entrega nos cofres do Estado, em termos que exoneram o substituído da entrega dessas mesmas importâncias.

A conjugação do art. 9º, 1 e 4 do CPPT com o art. 18º, 3 da LGT dissipa quaisquer dúvidas sobre a legitimidade processual da Requerente: têm essa legitimidade os contribuintes, e contribuinte é o “sujeito passivo” na relação tributária, a pessoa singular ou colectiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

Ora a Requerente é sujeito passivo do ISP, de acordo com a norma de incidência subjectiva constante do art. 4.º, 1, a), do CIEC; e, consequentemente, é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos arts. 4.º, 1, e 5.º, 1, da Lei n.º 55/2007 – sendo consequentemente, na qualidade de contribuinte directo, titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art. 9º, 1 do CPTA).

Sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR em causa nos presentes autos, e, como tal, parte legítima, sendo ela que retira utilidade da demanda, improcederia, pois, uma excepção de ilegitimidade processual da Requerente que tivesse sido directamente invocada (mas não foi).

Por outro lado, uma vez que a competência dos Tribunais arbitrais se circunscreve, no que é aqui relevante, à avaliação de *actos de liquidação*, os actos de repercussão são, *qua tale*, inarbitráveis – restando, como únicos factos relevantes para apurar a legitimidade da Requerente para impugnar os actos de liquidação da CSR, os referentes às relações estabelecidas com os sujeitos passivos que intervieram nesses actos.

Além disso, havendo um regime especial de revisão no CIEC, para o qual remetia o art. 5º, 1 da Lei n.º 55/2007, que criou a CSR, o círculo dos potenciais impugnantes dos actos de liquidação da CSR tenderá a convergir com o círculo dos potenciais credores do reembolso delimitado no art. 15º, 2 do CIEC: “*Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto*”; ou seja: “*o depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado*”, ou ainda “*a pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação*”. Esses círculos de legitimidade tenderão a convergir, mas não necessariamente a coincidir, visto que, como é óbvio, um pedido de revisão não se confunde com um pedido de reembolso – até porque ambos podem cumular-se.

Em todo o caso, impressiona a circunstância de o art. 15º, 2 do CIEC se ter mantido inalterado ao longo da história desse Código, e de os arts. 15º, 2 e 4º, 1 e 2, a) só terem sofrido, também eles, uma única alteração substancial, o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “*destinatário certificado*” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “*Incidência subjectiva*” – o que só pode significar que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “*sujeitos passivos*” para lá do “*destinatário certificado*”.

Querendo isto dizer, muito pragmaticamente, que só *os sujeitos passivos* aí identificados, e só quando preencham requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre *erros na liquidação*.

O entendimento subscrito quanto à ausência, no caso, de substituição tributária prejudica amplamente a atribuição de relevância à repercussão económica deste tributo (e a questão da

retroactividade “interpretativa”, dada a inconstitucionalidade, prejudica o alcance da respectiva requalificação como “repercussão legal”).

Se assim não fosse, poderíamos admitir que, tendo havido repercussão *plena*, e provando-se essa repercussão plena (ou não se ilidindo uma eventual presunção de repercussão plena), fossem os repercutidos a ter legitimidade para impugnar os actos que concretizassem a repercussão, ou os actos que a antecedessem (através dos arts. 18º, 4, a), 54º, 2, 65º e 95º, 1 da LGT, e 9º, 1 e 4 do CPPT): pois, num caso desses, apenas o repercutido seria afectado na sua esfera jurídica pelo acto lesivo, e o substituto só teria legitimidade na medida em que não tivesse repercutido integralmente o tributo que suportou nessa qualidade (por analogia com o estabelecido no art. 132º do CPPT) – podendo haver concorrência de legitimidades, a reclamar a solução do litisconsórcio necessário, embora não pela via da intervenção provocada (arts. 33º e 316º, 1 do CPC), que não se afigura admissível no contencioso arbitral tributário, na medida em que a intervenção em processos arbitrais, dada a natureza destes, estará restrita a duas hipóteses: a apresentação voluntária ou um requerimento de intervenção espontânea.

Sem esquecermos que o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*” (art. 9º, 1 e 4 do CPPT). No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu artigo 65.º que “*têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*” E o art. 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.

Tratando-se, no caso presente, de sujeito passivo originário, não se coloca, em relação à Requerente, a questão de saber se se constituiu uma relação jurídico-tributária com o credor tributário Estado, como se colocaria se se tratasse de sujeitos derivados, a qualquer título; nem é preciso apelar, como o seria neste segundo caso, à noção de “*interesse legalmente protegido*” para conferir à Requerente uma legitimidade, *via* arts. 9º, 1 e 4 do CPPT e 18º, 3 da LGT.

No entanto, afigura-se claro que a CSR não constituía, à data dos factos, um caso de repercussão legal: a Lei n.º 55/2007, que instituiu a CSR, não contemplava qualquer mecanismo de repercussão legal, e nem sequer de repercussão meramente económica – ainda que se saiba

que, dado o seu escopo lucrativo, as empresas tendem a repassar para os adquirentes, através dos preços, uma parte dos gastos em que incorrem, entre eles também, mas não exclusivamente, os gastos tributários. É verdade que, como repetidamente temos referido, entretanto a repercussão legal veio a ser associada ao ISP e à CSR, por força da nova redacção do CIEC introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, com uma pretensão de retroactividade, acrescentada pelo facto de se atribuir natureza interpretativa a essa nova redacção do art. 2º do CIEC (art. 6º da Lei n.º 24-E/2022).

Só que, por um lado, essa solução é problemática, não apenas porque não é pacífico que seja possível ou juridicamente admissível uma retroactividade desse género, e através desse artifício, mas também porque uma tal solução lança a AT para os domínios de uma contradição flagrante na abordagem processual deste tema – como se verá adiante.

Por outro lado, essa nova “repercussão legal”, se fosse válida, surgiria desacompanhada de meios de controlo e prova que permitiriam a sua gestão e a dissuasão de abusos, como por exemplo ocorre com a repercussão legal prevista no art. 37º do CIVA, que, essa sim, surge acompanhada de mecanismos adequados para esses efeitos.

Seja como for, insistamos: mesmo que tivesse ocorrido repercussão *plena* da CSR, mesmo que se tivesse provado essa repercussão plena, mesmo que se excluíssem efeitos da CSR sobre o volume de vendas da Requerente *independentemente da repercussão*, a ponto de ficar estabelecido que o encargo do tributo foi completa e rigorosamente transferido da Requerente para as suas contrapartes, ainda assim a legitimidade procedimental e processual destas últimas dependeria, em primeiro lugar, da demonstração de um interesse legalmente protegido, nos termos e para os efeitos do art. 9º do CPPT; e dependeria ainda, consequentemente, da demonstração de que estas foram os consumidores finais de combustíveis sobre os quais recai, ou deve recair, o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo – ou seja, da demonstração de que estas últimas, por sua vez, não constituíram um simples elo intermédio do circuito económico, ou seja, não repercutiram economicamente a jusante, elas próprias, a CSR “embutida” no preço, repassando o encargo económico do tributo para a sua própria clientela.

Ou seja, mesmo a ter havido repercussão, devidamente comprovada, isto não retiraria parcialmente à Requerente legitimidade processual nem a atribuiria aos repercutidos, a menos que estes demonstrassem, para adquirirem legitimidade concorrente e residual:

- 1) a existência de um interesse directo e legalmente protegido na sua esfera – não bastando a invocação e comprovação, pelos repercutidos, da existência de uma repercussão, fosse ela legal, fosse ela meramente económica;
- 2) a ausência de repercussão a jusante no circuito económico, pelos próprios repercutidos, através do preço de bens e serviços entregues ou prestados à sua clientela.

Mas nunca retiraria completamente à Requerente, como sujeito passivo, a sua legitimidade processual, visto que – insista-se – não ocorria na CSR, à data dos factos, repercussão legal⁸.

A complicar este raciocínio está o facto de a Lei n.º 55/2007 não fazer qualquer referência a quem deve suportar, do ponto de vista económico, o encargo da CSR, mas apenas estabelecer, no seu art. 5º, 1, que *“A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.”*.

Ou seja, como assinalado antes, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, não remetendo, o referido art. 5º, 1, para o art. 2º do CIEC, no qual se prevê a repercussão legal nos IEC, mas somente para as normas do CIEC que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Mas compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura dessa legitimidade suscitaria:

⁸ A jurisprudência do STA já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao actual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tinha legitimidade para impugnar a respectiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (cfr. Acórdão de 1 de Outubro de 2003, Proc. n.º 0956/03).

- quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da sua efectiva repercussão económica e a determinação do seu *quantum*;
- quer no potencial de multiplicação de devoluções de imposto indevido – simultaneamente ao sujeito passivo e aos múltiplos repercutidos económicos dentro da cadeia de valor – de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

Sobre esta segunda consequência, não podemos deixar de referir advertências formuladas recentemente:

“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que acrescem 500 mil veículos pesados, num total de cerca de 7 milhões de veículos em circulação. [§] Se, por hipótese, admitirmos que cada automobilista fará, relativamente à CSR, um “pedido de revisão do ato de liquidação” e considerando que podem ser revistos os atos de liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”⁹

A ter havido um qualquer grau de repercussão económica, nada impede os repercutidos, não obstante a sua ilegitimidade activa no presente Processo, de buscarem o ressarcimento, através de uma acção civil de repetição do indevido instaurada contra a Requerente, seja nos termos gerais do Direito nacional, seja, a nível europeu, nos termos declarados pelo TJUE em Acórdão de 20 de Outubro de 2011 (Proc. C-94/10, *Danfoss A/S* (§§ 24 a 29) – preservando-se, por qualquer das vias, o princípio fundamental da tutela jurisdicional efectiva (art. 20º da CRP).

Não esqueçamos que, a ter havido verdadeira repercussão, mesmo repercussão plena, entre o terceiro repercutido e o sujeito activo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do imposto, não nascendo a sua obrigação da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito de repercutir, que cabe ao sujeito passivo, e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito.

Daqui decorre que as relações entre o sujeito passivo e qualquer repercutido se regem pelo Direito Privado – uma razão suplementar, para lá do que consta dos arts. 2º a 4º do RJAT,

⁹ “A Contribuição de Serviço Rodoviário e a Legitimidade Processual dos Consumidores Finais”, e “A Contribuição de Serviço Rodoviário: Enquadramento e Desenvolvimentos Recentes”, edições de Agosto de 2022 e de Março de 2023 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-e-a-legitimidade-processual-dos-consumidores-finais/4579/> e em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-enquadramento-e-desenvolvimentos-recentes-marco-2023/4755/>

para se sustentar a incompetência do Tribunal arbitral para se envolver na ponderação dessas relações “repercutente - repercutido”, e respectivas implicações – isto, não obstante dever enfatizar-se que a circunstância de o repercutido estar à margem da relação jurídica tributária não significa que ele esteja à margem do Direito, e não lhe assista alguma protecção, ainda que num plano subalterno face à tutela reservada aos sujeitos passivos (como resulta do disposto na LGT – por exemplo, do art. 18º, 4, a), em casos de repercussão legal – ou do art. 9º, 1 do CPPT, mediante prova de “*interesse legalmente protegido*”).

Não consta do RJAT a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do direito subsidiariamente aplicável, como previsto no art. 29º, 1, do RJAT, em concreto, e de acordo com a natureza dos casos omissos, das normas de natureza processual do CPPT, do CPTA e do CPC.

A regra geral do direito processual, que consta do art. 30º do CPC, é a de que é parte legítima quem tem “interesse directo” em demandar, sendo considerados titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “*os sujeitos da relação controvertida*” – sendo a mesma regra reproduzida no processo administrativo, conferindo-se legitimidade activa a quem “*alegue ser parte na relação material controvertida*” (art. 9º, 1 do CPTA).

A legitimidade no processo decorre do conceito central de “relação material”, que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um acto tributário, cujo sujeito passivo é delimitado nos termos do art. 18º, 3 da LGT.

Deste preceito resulta que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade do repercutido só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido.

No art. 5º, 1 da Lei n.º 55/2007, como referimos já, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, nem sequer no art. 3º, 1, quando estabeleceu que a CSR “*constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*” – sendo ainda que, como referimos também, a remissão para o CIEC, na Lei n.º 55/2007, é expressamente circunscrita aos procedimentos de “*liquidação, cobrança e pagamento*”.

De tudo isto decorre que compete à AT demonstrar, nos procedimentos administrativos ou nas acções instauradas pelos sujeitos passivos da CSR, que se verificou a repercussão efectiva e completa do imposto sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional para, desse modo, evitar um reembolso do imposto indevidamente liquidado que redundasse em enriquecimento sem causa de sujeitos passivos “repercutentes” e na possibilidade de um duplo reembolso do imposto – que ocorreria se, na ausência de litisconsórcio, os repercutidos lograssem demandar com sucesso a AT para tutela do “*interesse legalmente protegido*” de não serem o suporte fáctico do encargo económico de um tributo indevido, porque ilegal.

É pelo facto de os sujeitos passivos da CSR serem partes inequivocamente legítimas que, nos casos em que os Requerentes não têm essa qualidade de sujeitos passivos, invocando a de “repercutidos”, a AT tem reagido com a invocação do litisconsórcio necessário, suscitando o incidente de intervenção provocada – que, como vimos, deve entender-se excluída do âmbito dos processos arbitrais –, mas deixando claro que, no entender da AT, sem a intervenção dos sujeitos passivos, dada a própria natureza da relação jurídica, a decisão a proferir não produzirá o seu efeito útil normal, deixando de ser possível a composição definitiva dos interesses em causa (art. 33º, 2 do CPC). Isto, sem embargo de poder discordar-se da pertinência da invocação de litisconsórcio necessário, impondo-se a constatação de que as entidades repercutentes e repercutidas têm diferentes interesses em demandar e quanto a elas não se verifica qualquer dos critérios legais que justificam o litisconsórcio necessário.

Há mais uma diferença entre sujeitos passivos e terceiros “repercutidos” que não podemos deixar de mencionar, em apoio da legitimidade processual da ora Requerente: tem sido comum que a AT invoque, nos processos referentes à CSR, a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral (susceptível de causar uma nulidade insanável, nos termos do art. 98º, 1, a) do CPPT), essencialmente por falta de identificação dos actos a impugnar, como o determina o art. 10º, 2, b) do RJAT – especificamente quando os requerentes são repercutidos, e os actos a impugnar envolvem a análise dos contornos, e efeitos, da repercussão (como, por exemplo, os dados e valores que permitam estabelecer a correlação entre os actos de liquidação praticados a montante pelos fornecedores de combustíveis / “percutentes”, sujeitos passivos do imposto, e as facturas de compra emitidas, a jusante, aos seus clientes / “repercutidos”).

No fundo, trata-se de arguir, no âmbito processual tributário, a falta ou ininteligibilidade

da indicação do pedido ou da causa de pedir, nos termos do art. 186º, 1, a) do CPC, ou a falta de requisitos enumerados no art. 78º, 2 do CPTA.

A AT tem tido esta reacção habitualmente depois de notificada e antes da constituição do tribunal arbitral, tendo o CAAD, invariavelmente, remetido a ponderação de um tal incidente à competência do próprio tribunal arbitral a constituir, o qual deve apreciá-la como questão prévia, prejudicial da pronúncia sobre o mérito.

A razão para a AT suscitar essa questão está claramente ligada ao problema que mencionámos: pode ser impraticável fazer prova de quais são os actos de liquidação específicos dos quais derivam, a jusante, cada uma das transacções que, após a introdução no consumo, acarretam a repercussão económica por meio da incorporação do tributo nos preços – sendo portanto razoável admitir-se que, por um conjunto de circunstâncias, os repercutidos não reúnam condições para identificar os actos de liquidação, de modo a poderem solicitar a respectiva revisão.

Daí que, no presente processo, a AT não tenha seguido por esse caminho – o que autoriza a interpretação de que terá concluído que, sendo a Requerente o próprio sujeito passivo da relação tributária, que declarou os produtos para consumo, a quem foi liquidado o imposto, e que efectuou o correspondente pagamento, a Requerente está em condições de proceder a uma identificação completa, e documentada, dos actos de liquidação específicos que ela pretende impugnar (por exemplo, relacionando os DIC com as facturas das vendas de combustível, e com as liquidações que sobre eles recaíram); e pode também significar que a AT subscreve a ideia de que a legitimidade para solicitar o reembolso, centrada na figura do sujeito passivo (aquele que declarou os produtos para consumo e efectuou o pagamento das imposições correspondentes), seja a matriz da legitimidade para solicitar a revisão das liquidações – ainda que, de novo, ambas não se confundam.

A confirmar os receios que justificam a atitude defensiva de invocação, ainda na fase procedimental, da ineptidão do pedido de pronúncia, já ocorreu que Requerentes “repercutidos” argumentem que, não sendo eles os sujeitos passivos do imposto, nem os directos responsáveis pela sua liquidação, mas apenas as entidades que suportam o encargo por efeito da repercussão, não lhes compete o ónus de identificação e de comprovação dos actos de liquidação repercutidos, nem a prova da conexão entre os actos de liquidação e as facturas de compra que

revelam a repercussão do imposto – até por assumida impossibilidade de obterem elementos de informação que estão na posse, não deles, mas do sujeito passivo do imposto.

V.B.4. A retroactividade de normas interpretativas – e uma incongruência

Já assinalámos a entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro (*Altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262*).

O art. 3º dessa Lei dá nova redacção ao art. 2º do Código dos IEC:

“(…) Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”

E o art. 6º dessa Lei nº 24-E/2022 estabelece o seguinte:

“A redacção conferida pela presente lei ao artigo 2.º do Código dos IEC tem natureza interpretativa.”

O tema, há muito controvertido, das leis interpretativas na lei fiscal permite dois caminhos para uma tal lei:

- 1) o de tornar certo direito que era incerto, aclarando ou declarando direito preexistente, preenchendo alguma lacuna, caso em que temos uma retroactividade puramente formal;
- 2) o de modificar direito preexistente e certo, intervindo em disputas doutrinárias ou jurisprudenciais, violando expectativas quanto à continuidade desse direito preexistente, colidindo com prerrogativas jurisdicionais, caso em que temos retroactividade material.

Deste modo, leis e normas autodeclaradas como interpretativas, mas que sejam inovadoras, são materialmente retroactivas.

Ora, como lapidarmente se estabelece no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 25 de Janeiro de 2021, Proc. nº 843/19,

“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”.

Há quem encare a Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, como um reconhecimento da invalidação da CSR pelo TJUE, e a consequente ilegalidade da CSR – e daí a abolição da CSR através da sua “reincorporação” no ISP, consumada naquele diploma.

E há quem, pelo contrário, entenda que a Lei n.º 24-E/2022 determina que a repercussão dos IEC nos consumidores é um efeito legal, ou seja, passa a presumir-se “*iuris et de iure*” que a repercussão é inerente à tributação especial do consumo – sustentando que a retroacção que essa norma interpretativa acarreta terá necessariamente de se fazer sentir nos casos pendentes, como nos presentes autos, tendo por único limite as sentenças transitadas em julgado. Parece ser esta última a interpretação da AT, e com ela não se pode concordar.

De facto, esta leitura do art. 6.º da Lei n.º 24-E/2022 é inconstitucional, como resulta claramente do supracitado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 25 de Janeiro de 2021.

Além disso, mesmo que essa leitura não fosse inconstitucional, ainda assim ficariam por satisfazer alguns dos critérios estabelecidos no despacho de 7 de Fevereiro de 2022 do TJUE: nomeadamente, ficaria por realizar-se a comprovação da repercussão *efectiva* da CSR nos consumidores através da subida de preços; e, por implicação, a comprovação da medida *efectiva* do enriquecimento sem causa, se este existisse e pudesse ser provado.

Adicionalmente, e em observância da jurisprudência do TJUE (Acórdão *Weber’s Wine World*, Proc. n.º C-147/01, Ponto n.º 95), faltaria ainda uma norma interna que permitisse à Requerida fazer uso da excepção do enriquecimento sem causa para afastar o direito ao reembolso de um imposto cobrado em violação do Direito Europeu, norma essa que encontramos no Código do IVA, mas que não se encontra no Código dos IEC – uma razão adicional para não se poder excepcionar ao reembolso da CSR indevida, porque uma tal atitude de “excepção sem lei” constituiria violação do princípio da legalidade tributária consagrado no art. 103.º da CRP.

Esta a questão jurídica em torno do tema da retroactividade, cuja solução destrói os propósitos do expediente de recurso a normas “interpretativas” para resolver um problema jurídico, e interferir na adjudicação judicial e arbitral de interesses em processos já em curso.

Só que aqui se revela, adicionalmente, uma incongruência, que convirá analisar, até porque ela tem, também ela, efeitos favoráveis à legitimidade da Requerente, seja para peticionar a invalidade das liquidações de CSR, seja para requerer o correspondente reembolso.

Comecemos por repetir a advertência acima identificada:

“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que crescem 500 mil veículos pesados, num total de cerca de 7 milhões de veículos em circulação. [§] Se, por hipótese, admitirmos que cada automobilista fará, relativamente à CSR, um “pedido de revisão do ato de liquidação” e considerando que podem ser revistos os atos de liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”¹⁰

Afigura-se evidente que a duplicação de reembolsos deve ser evitada, seja fazendo convergir o direito ao reembolso com o direito à revisão, seja lançando-se mão da figura do litisconsórcio necessário, sempre que se trate de pedidos de pronúncia apresentados por operadores económicos que não sejam os sujeitos passivos da relação tributária, invocando somente a condição de “repercutidos” – o que não é o caso nos presentes autos.

Se não for assim, e se se admitir que a invocação de ilegalidade de liquidações de CSR assentes nas DIC apresentadas pelas fornecedoras de combustíveis possa alastrar irrestritamente àqueles que invoquem a repercussão dessas liquidações, então será difícil evitar a duplicação, ou multiplicação, de reembolsos, e um eventual locupletamento repartido entre repercutentes e repercutidos, passando a fazer todo o sentido a advertência antes transcrita.

Outra forma de reagir é a que acabámos de classificar como inconstitucional – a introdução retroactiva de uma “repercussão legal” como forma de travar indiscriminadamente os reembolsos aos sujeitos passivos, reservando os reembolsos apenas aos “repercutidos”.

E há ainda a forma *incongruente* de reagir a esse perigo, e que consiste em, ao mesmo tempo:

- invocar a repercussão contra os próprios sujeitos passivos da CSR, alegando que, tendo ocorrido essa repercussão, esses sujeitos enriqueceriam sem causa se lhes fosse reembolsado o tributo;

¹⁰ “A Contribuição de Serviço Rodoviário e a Legitimidade Processual dos Consumidores Finais”, e “A Contribuição de Serviço Rodoviário: Enquadramento e Desenvolvimentos Recentes”, edições de Agosto de 2022 e de Março de 2023 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira.

- não reconhecer legitimidade activa aos repercutidos, independentemente da comprovação de uma repercussão económica completa, invocando o litisconsórcio necessário com os repercutentes, insistindo no chamamento à demanda destes sujeitos passivos.

Desta combinação de reacções – *insistir na repercussão e depois negar-lhe efeitos* – pode resultar um obstáculo importante à possibilidade de duplicação de reembolsos, mas resulta também uma atitude incongruente, claramente incongruente, da Requerida, a AT.

Pode, com efeito, admitir-se que a AT insista em demarcar um círculo estrito de legitimidade activa – nomeadamente assumindo que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos produtos para consumo, e efectuaram o pagamento do imposto, podem solicitar a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação.

Mas não pode admitir-se que a AT, esgrimindo o argumento da repercussão – o mesmo argumento que recusa aos repercutidos – procure furtar-se a reembolsar o imposto, seja aos sujeitos passivos que pagaram o imposto, seja aos repercutidos sobre os quais tenha comprovadamente recaído, seja parte, seja a totalidade, do suporte económico daquele pagamento.

Negando-se injustificadamente a reembolsar um imposto ilegal, será o Estado a locupletar-se, sem causa, com receitas tributárias que são indevidas.

É verdade que, não obstante o apoio genérico que é concedido por lei à posição dos repercutidos, o simples ónus probatório que sobre eles recai pode ser muito oneroso, a ponto de se revelar impraticável – bastando pensarmos que as repercussões são eventuais efeitos de transacções que ocorrem após a introdução no consumo, a jusante dos sujeitos passivos na relação de imposto, independentemente do número de clientes ou de intervenientes na cadeia de abastecimento e comercialização, pelo que cada uma dessas transacções não tem de ter por base um acto de liquidação específico, o que pode inviabilizar, completa e definitivamente, a identificação, em concreto, do acto tributário que lhe está subjacente.

É razoável, assim, o argumento de que somente o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo, a quem foi liquidado o imposto e que efectuou o correspondente pagamento, reúne condições para identificar, com facilidade e segurança, os actos de liquidação, para solicitar a respectiva revisão com vista ao reembolso dos montantes cobrados – sendo que essa informação escapa, em princípio (salvo contraprova), aos repercutidos a

jusante dessas entidades responsáveis pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento da CSR.

O que é reprovável, e causa perplexidade, é a dualidade de critérios, e a evidente incongruência da argumentação, que podemos formular ainda de outro modo:

- Nos processos arbitrais em que sejam Requerentes os sujeitos passivos, a AT defende a ilegitimidade processual deles, na medida em que o encargo da CSR é, na verdade, suportado pelo consumidor dos combustíveis.
- Nos processos arbitrais em que sejam Requerentes os consumidores finais dos combustíveis, a AT sustenta que estes não têm legitimidade, por não serem os sujeitos passivos do tributo, reclamando-se a presença, no processo, desses sujeitos passivos “repercutentes”.

Quando, na verdade, e como ficou estabelecido no Despacho do TJUE proferido no Proc. nº C-460/21, o reembolso duplicado, ou multiplicado, é evitado pela prova, ou falta de prova, da repercussão: se não tiver havido repercussão ou ela não for provada, só o sujeito passivo tem direito ao reembolso; se tiver havido repercussão completa, e esta for provada, e não existirem efeitos comprovados ao nível de “volume de vendas”, só o repercutido terá direito ao reembolso; e o reembolso será parcial, e reverterá para o sujeito passivo, em caso de ter havido, e ser comprovada, uma repercussão parcial:

“(...) 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 conduziu, 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.” [§ 42]

V.B.5. O direito a juros indemnizatórios.

A Requerente solicitou ainda o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos arts. 24.º do RJAT, 35.º, 43.º e 100.º da LGT, 61.º do CPPT, 559º do Código Civil; e ainda nos termos da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Decorre do art. 43º, 1 da LGT que são devidos juros indemnizatórios *"quando se*

determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

O tribunal arbitral não é apenas competente para apreciar a legalidade de actos de liquidação de impostos, cabendo-lhe ainda algumas atribuições que se enquadram no âmbito da execução de sentença - porque constitui um efeito da decisão arbitral de procedência que a AT deva praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto impugnado, e restabelecer a situação que existiria se esse acto não tivesse sido praticado (artigo 24.º, n.º 1, do RJAT).

Essa é, por outro lado, a necessária decorrência do dever de execução de sentenças de anulação de actos administrativos (art. 179º do CPTA), que se torna extensivo, nos mesmos exactos termos, às situações em que haja lugar à anulação administrativa por iniciativa da Administração, ou a requerimento do particular (art. 172º do CPA).

No caso, a Requerente veio deduzir um pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, mas esse é um pedido meramente acessório, e condicionado à declaração de ilegalidade dos actos tributários impugnados, não assumindo a natureza de um pedido autónomo de condenação na prática de acto devido, ou de reconhecimento de direitos legalmente protegidos que extravase o âmbito de competência material do tribunal arbitral.

Por conseguinte, o tribunal arbitral não está impedido de incluir, no dispositivo, as cominações meramente consequenciais da declaração de ilegalidade do acto tributário.

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

Nos termos do art. 24º, 5 do RJAT *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e*

de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Tudo isso condicionado pela existência, ou não, de erro imputável aos serviços.

Mas já concluímos que se verifica, neste caso, ilegalidade abstracta das liquidações de CSR, em virtude da sua desconformidade com o Direito da União Europeia, o que se traduz na existência de erro imputável aos serviços.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, e em aplicação do art. 24º, 1, b) e 5 do RJAT, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos casos de pedido de revisão oficiosa, em face do disposto no art. 43º, 3, c) da LGT, apenas são devidos juros indemnizatórios depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada, constituindo esse o entendimento jurisprudencial corrente.

No caso, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 31 de Maio de 2024, pelo que são devidos juros indemnizatórios desde 1 de Junho de 2025, ou seja, a partir de um ano depois da apresentação do pedido de revisão oficiosa, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

V.B.6 – Conclusões

Pelo exposto, a CSR, na versão da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, vigente à data dos factos, não prossegue “motivos específicos”, na acepção do artigo 1.º, 2, da Directiva 2008/118 do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficientes, para estabelecer uma relação directa entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental enunciados naquele quadro normativo.

Consequentemente, as liquidações emitidas enfermam de vício de violação de lei, decorrente da ilegalidade, por incompatibilidade das normas dos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei

nº 55/2007, de 31 de Agosto, nas redacções vigentes à data dos factos, com o artigo 1º, 2, da Diretiva 2008/118/CE, sendo que esta ilegalidade justifica a anulação das liquidações, nos termos do artigo 163º, 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2º, alínea c), da LGT.

V.B.7 – Aplicação uniforme do Direito.

Na fundamentação da decisão, e em obediência ao princípio geral consagrado no art. 8º, 3 do Código Civil, seguimos de perto as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 564/2020-T, 304/2022-T, 305/2022-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T, 296/2023-T, 298/2023-T, 332/2023-T, 374/2023-T, 375/2023-T, 398/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 410/2023-T, 465/2023-T, 486/2023-T, 490/2023-T, 523/2023-T, 534/2023-T e 669/2023-T, todos do CAAD¹¹.

V.B.8 – Questões prejudicadas.

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT.

¹¹ Processos n.ºs 564/2020-T (Carlos Fernandes Cadilha, Elisabete Louro Martins, Arlindo José Francisco), 304/2022-T (Nuno Cunha Rodrigues, Nina Aguiar, António de Melo Gonçalves), 305/2022-T (Manuel Macaísta Malheiros, Luís Menezes Leitão, Jesuíno Alcântara Martins), 644/2022-T (Fernando Araújo, Nina Aguiar, Francisco Carvalho Furtado), 665/2022-T (Regina de Almeida Monteiro, Alberto Amorim Pereira, António Manuel Melo Gonçalves), 702/2022-T (Fernando Araújo, Catarina Belim, António A. Franco), 24/2023-T (Carlos Fernandes Cadilha, Raquel Franco, Nina Aguiar), 113/2023-T (Carlos Fernandes Cadilha, Sílvia Oliveira, Eva Dias Costa), 294/2023-T (Jorge Lopes de Sousa, Fernando Miranda Ferreira, Catarina Belim), 296/2023-T (Victor Calvete, Luís Menezes Leitão, Marcolino Pisão Pedreiro), 298/2023-T (José Poças Falcão, Maria Alexandra Mesquita, António A. Franco), 332/2023-T (Victor Calvete, José Nunes Barata, João Menezes Leitão), 374/2023-T (Carlos Fernandes Cadilha, Magda Feliciano, Pedro Miguel Bastos Rosado), 375/2023-T (Alexandra Coelho Martins, Miguel Patrício, Maria do Rosário Anjos), 398/2023-T (Fernando Araújo, João Tabora da Gama, Miguel Patrício), 408/2023-T (Alexandra Coelho Martins, Tomás Cantista Tavares, Marcolino Pisão Pedreiro), 409/2023-T (Victor Calvete, Marisa Isabel Almeida Araújo, Ana Rita do Livramento Chacim), 410/2023-T (Jorge Lopes de Sousa, Sílvia Oliveira, Marta Vicente), 465/2023-T (Carlos Fernandes Cadilha, Rui Marrana, António Franco), 486/2023-T (Carlos Fernandes Cadilha, Maria Alexandra Mesquita, António Franco), 490/2023-T (Victor Calvete, Hélder Faustino, Amândio Silva), 523/2023-T (Carlos Fernandes Cadilha, João Tabora da Gama, Miguel Patrício), 534/2023-T (Sílvia Oliveira), 669/2023-T (Fernando Araújo, Catarina Belim, David Nunes Fernandes).

VI. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando ilegais e anulando parcialmente as liquidações de ISP e CSR liquidações n.º ..., de 14.06.2022, n.º ..., de 13.07.2022, n.º ..., de 22.08.2022, n.º ..., de 12.09.2022, n.º ..., de 13.10.2022, n.º ..., de 15.11.2022, n.º ..., de 13.12.2022, e n.º ..., de 17.01.2023, na parte relativa à CSR;
- b) Declarar ilegal, e anular, o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as referidas liquidações;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição da importância indevidamente recebida com base nessas liquidações, no montante total de € 93.685,88;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde 1 de Junho de 2025 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 93.685,88, nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Lisboa, 17 de Setembro de 2026

Os Árbitros

Fernando Araújo

João Taborda da Gama

José Luís Ferreira
(com declaração de voto)

Declaração de voto

Votei vencido por entender que a Requerida estruturou um probatório que, documentalmente, estabelece um nexo directo de causalidade entre a CSR suportada como custo na aquisição dos carburantes e o preço de venda dos mesmos. Demonstrando, documentalmente, que todos os impostos especiais de consumo (e não apenas a CSR), foram repercutidos nos preços de venda, pelo que a anulação dos actos de liquidação controvertida produzirá um enriquecimento sem causa.

Matéria de facto provada

Começo por complementar os factos que a decisão dá como provados, considerando que a documentação carreada para os autos contém factualidade que deveria ter sido dada como provada:

- A Requerida contabiliza a aquisição de combustíveis em conformidade com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 18;
- A Requerente adquire combustíveis para revenda. Logo, as suas compras são registadas em contas de inventário (existências);
- 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 - ISP e Adicionamento de CO₂ - registada numa conta de existências;
- Quando ocorre a venda dessas existências, a Requerente regista um crédito (proveito) correspondente ao valor da factura emitida ao cliente. E, simultaneamente, regista um custo pela venda dessas existências;
- A diferença entre o crédito e o custo consiste no lucro obtido pela Requerente;
- No exercício de 2022, período a que se reporta o pedido arbitral - a Requerente obteve uma margem de venda de € 1.204.937,80 na sua actividade de revenda de combustíveis (CAE 46711), conforme as suas contas anuais (Informação Empresarial Simplificada, "IES"):

DESCRIÇÃO		Actividade CAE - Rev 3
		46711
Vendas: (1 = 1.1 + 1.2 + 1.3)	A6041	14.721.000,47
Mercadorias	A6042	14.717.639,96
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas: (5 = 5.1 + 5.2 + 5.3)	A6048	13.516.062,67
Mercadorias	A6049	13.341.842,96

- Do Anexo N da IES do exercício de 2021, consta a seguinte informação relativa às operações de revenda de combustíveis;

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS Autoridade Tributária e Aduaneira DECLARAÇÃO ANUAL	IVA - REGIMES ESPECIAIS		 IVA ANEXO N		
	01	NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL		02	ANO
	1			1	2021

03	REGIMES PARTICULARES	OPERAÇÕES ACTIVAS	
1.	Combustíveis líquidos		
1.1	Gasolina	N01	344.553,30
1.2	Gasóleo	N02	995.133,73
2.	Combustíveis gasosos	N20	
3.	Tabacos	N03	
4.	Outros	N04	
	SOMAS	N05	1.339.687,03

- h) No exercício de 2022, a que se reporta o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não submeteu o Anexo N, apesar de a tal estar obrigada. Todavia, a partir da informação de compras e vendas (conforme o quadro na anterior alínea f), apura-se um resultado positivo de 1.2 milhões euros na revenda de combustíveis;

Esta prova documental demonstra que:

- A Requerente, na sua actividade de revenda de combustíveis, apurou no exercício de 2022 um resultado positivo de 1.2 milhões de euros;
- O seu procedimento contabilístico consiste em registar os impostos especiais de consumo (que inclui a CSR) como existência. Essa existência é transferida, no momento da venda, para a conta de custo de existências. E esse custo de existência é inferior ao valor de venda pelo referido montante de 1.2 milhões de euros;
- Se todo o valor da CSR está integralmente registado como custo económico e sendo inferior ao valor de venda, outra conclusão não é possível de todos os impostos especiais de consumo foram repercutidos no preço de venda. Nas palavras do TJUE: “o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo” (o seu cliente, a quem a venda foi facturada).

Naturalmente que a decisão arbitral pode, como é seu entendimento, afastar o alcance probatório desta factualidade, mantendo a fundamentação que suporta a decisão arbitral. Todavia, tal não impede a inclusão desta factualidade, documental, na matéria provada.

Questão de fundo

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 actos tributários de liquidação da CSR e consequente devolução do imposto à Requerente.

Conforme o parágrafo 39 da supra referida 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 conduzissem, 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.

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

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 e 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 (artigos 341.º e 414.º do Código de Processo Civil).

A valoração da prova pelo julgador / intérprete assentará na idoneidade dos elementos probatórios à demonstração da verdade material, suportado em regras de experiência comum.

Começando pela Requerida, a quem cabe o impulso probatório, tenho por claro que esta alicerçou a prova da repercussão económica com base numa apreciação documental concreta: os dados económicos organizados e submetidos pela própria Requerente no exercício de 2022.

Prova apta à demonstração de que a sua actividade económica permitiu o apuramento de margens económicas (francamente) positivas.

A repercussão económica de um qualquer custo - seja o valor de aquisição dos combustíveis, o custo de transporte, o seguro ou os impostos especiais de consumo - significa a inclusão dos mesmos nos valores de venda, de modo a permitir a sua recuperação.

Repercussão essa, que foi total.

Não há juízos presuntivos ou considerações gerais e abstractas. Pelo contrário, estamos perante conclusões objectiva e directamente extraíveis da informação económica preparada pela própria Requerente e constante da IES. Esta declaração não é de somenos importância,

dado tratar-se do documento de publicação das contas anuais para efeitos de apresentação à Autoridade Tributária e Aduaneira, ao Banco de Portugal e ao Instituto Nacional de Estatística.

É sujeita a registo comercial, atenta a sua finalidade de publicidade para qualquer entidade externa.

A decisão arbitral considera inexistir *“prova de que a repercussão que tenha existido não tenha redundado numa quebra de vendas e de receitas da Requerente”*.

Que, em obediência à decisão do TJUE, *“seria sempre necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto”*.

E que *“a Requerida não aduz quaisquer argumentos, ou faz qualquer prova, no sentido de que as margens de lucro da Requerente não se reduziram no período em análise, por comparação com outros períodos em que a taxa da CSR tenha sido mais baixa – pois uma tal redução, a verificar-se, poderia significar um efeito negativo sobre os resultados”*.

Ou seja, ainda que se provasse a repercussão económica, que a decisão arbitral afasta, não estaria removida a excepção do enriquecimento sem causa. Porquanto a Requerida não teria demonstrado que essa repercussão, ainda que total, não teria provocado uma redução da actividade económica da Requerente.

O que nos traz de volta ao impulso e valor do probatório.

Desde logo, a taxa da CSR liquidada nos actos controvertidos, foi fixada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (OE 2015).

Significando com isso, que o exercício de 2014 foi o primeiro em que a taxa da CSR era inferior à praticada desde 2015 e que se manteve inalterada até à sua extinção em Dezembro de 2022.

Pelo que a averiguação, a cargo da AT, de apreciação do impacto no volume de vendas da Requerente teria de recuar ao exercício de 2015. Com o intuito de comparar se e em que medida a alteração (aumento) da taxa da CSR, e a repercussão ou não desse aumento, teria impactado os volumes de venda (em quantidade e não em valor) da Requerente.

Caberia à AT apreciar os valores de venda, os valores de compra, os preços fixados, a variação das quantidades vendidas, bem como a correlação entre essa variação de volume e os custos e preços.

Em suma, teria a AT de encarnar o papel de operador económico. Identificar a política comercial da Requerente. Ter em sua posse toda a informação económica e financeira que a Requerente nem sequer está obrigada a publicar relativamente a políticas de compras, vendas e preços.

E contrastar os exercícios económicos de 2014 a 2022. Dado que as taxas da CSR apenas aumentaram em 2015 e tal aumento se manteve até 2022.

Sabemos que no período de 2020 a 2022 ainda foram evidentes os sinais de retracção económica decorrentes do contexto pandémico, com especial incidência no mercado de combustíveis, por virtude das restrições, legais e voluntárias, à circulação de pessoas. Pelo que a análise do exercício de 2022 poderia apresentar conclusões díspares ou inúteis do ponto de vista comparativo.

Pelo que à AT, enquanto contraparte processual, caberia um exaustivo estudo económico plurianual de informação de gestão.

Paralelamente, a Requerente - conhecedora única que é da sua política de preços, de compras e de vendas, crescimento e posição perante a sua concorrência - permaneceria à margem de toda essa labor probatória, a tudo assistindo como se de um mero espectador se tratasse. Alcandorada no ónus probatório que sobre a AT impende, nada lhe sendo exigível.

Bem se vê que, num tal enquadramento, não estaríamos perante uma prova diabólica. Antes se tratando de uma prova absolutamente impossível de estabelecer a qualquer contraparte processual, dado que toda a informação relevante está em posse da outra parte a quem nenhum esforço probatório é exigido.

Nenhuma contraparte processual, pública ou privada, disporia de tal informação ínsita à actividade dos operadores económicos.

Note-se que as declarações de introdução no consumo submetidas pela Requerente, não aportam qualquer informação quanto ao destino ou destinatários dos bens. São meras informações de quantidades de gasolinas e gasóleos rodoviários (no que ao caso concerne), medidos a 15º Celsius, dado que a CSR e os demais IECs que incidem sobre os combustíveis nem sequer são *ad valorem*.

Sendo claro que o estabelecimento de uma qualquer relação de prova não se pode alhear de factos ou documentos, não menos claro é que os elementos probatórios só podem ser os que estão disponíveis às contrapartes processuais.

Voltando ao TJUE (parágrafo 47) sobre a neutralização dos efeitos do imposto:

“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, a fixação de preços, descontos, reacção a redução de volumes de venda, à concorrência, em suma todo o raciocínio económico que compatibilize preços e quantidades vendidas, são matérias reservadas de qualquer operador económico.

Não pode caber à AT a apreciação de milhares de operações da Requerente de 2015 a 2022. Não se lhe pode impor a reconstituição da contabilidade da Requerente.

Ou de saber qual a política de preços e descontos adoptada. Ou as quantidades vendidas em cada dia, semana ou mês e a forma como estas se correlacionam com alterações na política de preços. E de entre esta, a segregação da parte que corresponde à repercussão total ou parcial de CSR.

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, enquanto legítima parte processual, ser imposta uma presunção, de facto, inilidível.

O que se pode exigir, isso sim, é a demonstração de total recuperação dos custos incorridos na venda dos combustíveis à clientela. Custos esses que, como resulta do probatório, incluem

todos os impostos especiais e todos os custos necessários à colocação dos combustíveis em condição de venda. Tal como resulta do normativo contabilístico, que a Requerente cumpriu. E tal como evidenciado na informação económica por si publicada.

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 o fez, nada o demonstra.

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 e do enriquecimento sem causa ser impraticável.

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 transacções, o seu regime de liquidação de IVA de margem e as suas demonstrações financeiras, impunha-se-lhe um esforço - por mínimo que fosse - de concretizar os motivos de ordem económica que não permitem a recuperabilidade dos custos da venda.

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.

Apenas lhe está permitido o acesso à informação contabilística e económica dos operadores económicos, a qual se presume verdadeira e, como vimos, 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, só uma interpretação muito restrita permitiria considerar que a devolução do imposto não possa constituir um enriquecimento sem causa.

José Luís Ferreira