

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 990/2023-T**

**Tema: CSR – âmbito da jurisdição arbitral. Competência dos tribunais arbitrais.**

## **Decisão Arbitral**

### **1. Relatório e saneamento**

**A..., S.A., NIPC...,** com sede em ..., s/n, ...-..., freguesia de..., concelho de Vila Real (doravante “Requerente”), na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si apresentado a 18 de maio de 2023, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 57.º, n.ºs 1 e 5, e 95.º, n.º 2, alínea d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 97.º, n.º 1, alínea a), 99.º, alínea a) e d), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, pretendendo que seja apreciada a legalidade dos atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) referentes ao período de 2019 a 2022, com o valor global de € 35.250,50 (trinta e cinco mil duzentos e cinquenta euros e cinquenta cêntimos), a qual foi suportada pela Requerente na qualidade de adquirente e consumidor final de produtos petrolíferos que englobam o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (“ISP”), através do mecanismo da repercussão legal, pedindo que esses atos sejam anulados com restituição do montante indevidamente suportado, no valor acima referido acrescido dos respetivos juros indemnizatórios calculados nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 100.º n.º 1 da LGT.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 18-12-2023.

---

A signatária, tendo sido designada pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitou a designação em tempo útil.

No dia 10.01.2024, a AT apresentou um requerimento em que suscitou a questão da não identificação de atos tributários com o pedido de constituição de tribunal arbitral, suscitando a questão da violação do artigo 10.º, n.º 2, alínea a) do RJAT por esse motivo, bem como a impossibilidade de exercício da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT (proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo) por esse mesmo motivo.

Em resposta, a Requerente contrapôs que não consegue apresentar (identificar) um ato tributário do qual nunca foi notificada, não sendo exigível que o tivesse sido, considerando que não é sujeito passivo do imposto, mas sim consumidor final, repercutido e responsável pelo encargo do imposto. Informa ainda que, ao abrigo das prerrogativas legais que lhe são conferidas, requereu que fosse a própria AT a identificar os atos tributários em causa, por serem documentos que estão na sua posse e são do seu conhecimento. Em favor da sua argumentação, invoca o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09 de setembro de 2009, proferido no âmbito do processo n.º 362/09, em que o Tribunal afirmou o seguinte:

“É inequívoco, resultando literalmente do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, que o “substituto” tributário é sujeito passivo da relação jurídica de imposto, como o são, nos termos do mesmo preceito, o “contribuinte direto” e o “responsável”, sendo que «para efeitos de legitimidade, a lei tributária não estabelece uma coincidência necessária entre a qualidade do sujeito passivo da relação jurídica de imposto e a de parte legítima no processo tributário, pois que o artigo 9.º do CPPT recorta a legitimidade não sobre a posição de sujeito passivo na relação jurídica de imposto mas sobre a de “contribuinte”, para de seguida aí incluir também, além da administração tributária, o Ministério Público e a Fazenda Pública, os substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes nos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.”

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 06-02-2024.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 26-02-2024.

Tendo sido notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta em que suscitou as excepções da incompetência em razão da matéria, da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, da ineptidão da petição inicial, da caducidade do direito de ação e da impropriedade do meio processual utilizado pela Requerente.

Através de despacho datado de 19.04.2024, foi a Requerente notificada para, querendo, se pronunciar sobre as excepções invocadas pela Requerida, o que veio a fazer através do requerimento apresentado a 22.04.2024.

Subsequentemente, foi decidido pelo Tribunal dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, podendo as partes apresentar alegações, com prazo simultâneo, o que as mesmas vieram a fazer, mantendo as suas posições.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar previamente as excepções suscitadas, começando pela de incompetência, de harmonia com o disposto no artigo 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

## **2. Matéria de facto**

- A) A Requerente é uma sociedade cujo objeto social consiste na «organização de atividades destinadas a proporcionar ao público em geral momentos lúdicos, de lazer e de diversão; atividades recreativas, nomeadamente fretamento de barcos; atividades marítimo-turísticas, fluviais de apazimento, desportivas, recreativas e de promoção turística desenvolvidas mormente por meio de embarcações incluindo transporte de passageiros, alojamento e restaurante flutuante, e exploração da atividade de transportes públicos, rodoviários de passageiros, quer no país, quer no estrangeiro; atividades de comercialização de artefactos de metais preciosos; exploração de atividades de realização de passeios de natureza turística em helicóptero e em autocarros nomeadamente na modalidade de circuitos turísticos; comercialização de produtos alimentares; comercialização de produtos de artesanato, artigos de arte, religiosos, culturais, manufaturados, tradicionais, de decoração, de uso pessoal ou doméstico.»
- B) Durante o período compreendido entre o mês de maio de 2019 e o último dia do mês de dezembro de 2022, a Requerente procedeu à aquisição de produtos petrolíferos, pagando o preço exigido pelo fornecedor de combustível.
- C) O fornecedor de combustível, enquanto responsável pelas declarações de introdução no consumo dos combustíveis adquiridos pela Requerente, repercutiu a CSR na Requerente, conforme resulta das faturas que titulam a aquisição dos mencionados produtos petrolíferos;
- D) A fornecedora de produto petrolíferos emitiu à Requerente uma declaração com o seguinte teor: «B..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, pela presente declara, para os devidos efeitos, que a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível fornecido à empresa A..., S.A. (NIF-...), foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.»
- E) A Requerente registou na sua contabilidade todos os consumos de produtos petrolíferos que resultam das faturas juntas ao pedido de constituição de tribunal arbitral como documentos n.ºs 2 a 5, conforme resulta dos balancetes de fecho da Requerente referentes aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, nos quais se encontram registados os seguintes consumos de combustível nas contas de custo:
- na totalidade do ano de 2019, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 628.998,49, conforme resulta da rubrica #6242;

- no ano de 2020, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 89.444,14, conforme resulta da rubrica #6242;
  - no ano de 2021, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 471.433,80, conforme resulta da rubrica #6242;
  - no ano de 2022, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 1.717.42,99, conforme resulta da rubrica #6242;
- F) A Requerente apresentou, em 18 de maio de 2023, pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT.
- G) Volvidos mais de quatro meses desde a apresentação do referido pedido de revisão oficiosa, a Requerente não foi ainda notificada pela Administração Tributária de decisão final.

### **2.1. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo.

No que concerne à repercussão da CSR na Requerente, considera-se que é de presumir, à face das regras da experiência que os Árbitros devem aplicar na apreciação dos factos, de harmonia com o disposto no artigo 16.º, alínea c), do RJAT.

A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis é manifestamente pretendida pela lei, ao estabelecer que o financiamento da rede rodoviária nacional «*é assegurado pelos respectivos utilizadores*» e que «*a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*» (artigos 2.º e 3.º do CIEC na redacção anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro).

Assim, a existência de repercussão do tributo no consumidor final numa situação em que a lei pretende que ela exista, como sucede com a CSR, tem de se presumir, à face das regras da experiência que os árbitros devem aplicar na fixação da matéria de facto, pois trata-se de uma situação normal, que corresponde ao andamento natural das coisas.

Neste contexto, deve dizer-se que a presunção de que ocorreu efetivamente repercussão quando ela está prevista na lei e não há qualquer facto que permita duvidar da correspondência do facto presumido à realidade, não é incompatível com o Direito da União, designadamente à face do Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21.

Por outro lado, é manifesta a acrescida dificuldade de prova positiva da repercussão, em situação em que a Requerente apenas tem na sua posse as faturas em que apenas se indica o preço em que se presume estar incluída a CSR e essa acentuada dificuldade deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse. Por outro lado, «*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*» (artigo 58.º da LGT), pelo que tinha o dever de diligenciar, na sequência da apresentação do pedido de revisão oficiosa, no sentido de apurar quais as liquidações que ela própria emitiu e os pagamentos que recebeu relativas ao pagamento de CSR pela fornecedora de combustíveis e confirmar ou não se foram ou não efetuados os pagamentos das faturas pela Requerente, se necessário através de exame à contabilidade da Requerente e informações bancárias.

É apenas nas situações em que, após a produção das provas e a realização de diligências necessárias para apurar a factualidade relevante para a decisão, subsistem dúvidas sobre factos em que deve assentar a decisão que funcionam as regras do ónus da prova, valorando procedimentalmente as dúvidas contra aquele a quem é atribuído o ónus da prova.

As regras do ónus da prova não significam que seja sobre a parte à qual ele é atribuído que recai o dever de trazer ao processo os meios de prova dos factos relevantes para decisão, dispensando a parte contrária de tal tarefa, pois a Administração Tributária nunca está dispensada de, em cumprimento do princípio do inquisitório, antes de aplicar as regras do ónus da prova, «*realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*», por força do artigo 58.º da LGT.

«*No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares*» (artigo 50.º do CPPT), independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte.

A expressão «*todas as diligências necessárias*» não dá margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe a AT.

O princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se **a montante do ónus de prova** (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (*non liquet*)

sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

Por isso, não podem aplicar-se as regras do ónus da prova contra o sujeito passivo, valorando contra ele as dúvidas sobre a matéria de facto, em situação em que não foi cumprido adequadamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira o princípio do inquisitório: se houve omissão absoluta de diligências no procedimento que tinham potencialidade para esclarecer os factos relevantes para a apreciação da causa, a falta de prova tem de ser valorada contra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3. Questão da competência do Tribunal Arbitral em razão da matéria**

As Requerentes requereram a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), pretendendo a declaração da *«ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas requerentes no decurso do período compreendido entre abril de 2019 e dezembro de 2022, e, bem assim, das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustíveis, determinando-se, nessa medida, a sua anulação»*.

A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, visando financiar a rede rodoviária nacional, tendo-se mantido em vigor até ao presente, com alterações introduzidas pelas Lei n.ºs 67-A/2007, de 31 de Dezembro, 64-A/2008, de 31 de Dezembro, 64-B/2011, de 30 de Dezembro, 66-B/2012, de 31 de Dezembro, 83-C/2013, de 31 de Dezembro, 82-B/2014, de 31 de Dezembro, 7-A/2016, de 30 de Março, sendo substituída pela «Consignação de serviço rodoviário», pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro.

#### **3.1. Posições das Partes**

A AT suscita a questão de incompetência por entender, em suma, que: (i) a vinculação ao CAAD abrange apenas pretensões que digam respeito, especificamente, a impostos, não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições; (ii) independentemente do *nomen iuris* ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matéria; (iii) assim, verifica-se a exceção dilatória de incompetência

7.

do tribunal, nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, exceção tal que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e dá lugar à absolvição da instância.

A Requerente respondeu à exceção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, dizendo o seguinte, em suma: (i) a Portaria n.º 112-A/2011, também designada de Portaria de vinculação, fixa um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral, estabelecendo duas limitações: refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais, e a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária; daí resulta que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos – com a exclusão de outros tributos – e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária; (ii) a qualificação da CSR como tendo natureza de imposto já se encontra assente na jurisprudência.

### **3.2. Apreciação da questão**

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, fixou como possível âmbito da arbitragem *«os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária»*.

O Decreto-Lei n.º 10/2011 (RJAT), emitido ao abrigo da referida autorização legislativa, não delimitou o âmbito da jurisdição arbitral tributária de forma a aí incluir todo o tipo de litígios permitidos pela autorização legislativa, limitando a competência dos tribunais arbitrais à *«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta»*, à *«declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais»* e à *«apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior»*.

Por outro lado, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, restringiu ainda mais o âmbito da arbitragem tributária, tendo eliminado a possibilidade de recurso à arbitragem para declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando dêem origem à liquidação de qualquer tributo, e para apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação.

Por seu turno, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer que «*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*», veio admitir que, no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, o âmbito da arbitragem tributária fosse limitado de harmonia com a vinculação. Em concretização dessa determinação legislativa, foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que definiu o «*objecto da vinculação*» e os «*termos da vinculação*» da seguinte forma:

### ***Artigo 1.º***

#### ***Vinculação ao CAAD***

*Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:*

- a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e*
- b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).*

### ***Artigo 2.º***

#### ***Objecto da vinculação***

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

### **Artigo 3.º**

#### **Termos da vinculação**

*1 – A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.*

*2 – Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a vinculação dos serviços referidos no artigo 1.º está sujeita às seguintes condições:*

- a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;*
- b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.*

*3 – Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.*

Do bloco regulatório acima exposto podemos extrair a conclusão de que o âmbito da arbitragem tributária é limitado nos seguintes termos:

- 1) Embora na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa se admitisse a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos a liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que podem ser apreciados em processo de impugnação judicial e o reconhecimento de direitos e interesse legítimos em matéria tributária, o artigo 2.º do RJAT não incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária;

- 2) No artigo 4.º do RJAT estabeleceu-se que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz à definição do âmbito da arbitrabilidade de litígios, deveria ser efectuada por portaria;
- 3) A Lei n.º 64-B/2011, previa que na portaria de vinculação se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que nem todos os litígios estão abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT;
- 4) A Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, limitou a vinculação aos serviços da Administração Tributária estadual e aos tribunais «*que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida*», com várias excepções.

Em suma, não obstante o âmbito mais amplo previsto na lei de autorização legislativa, os atos normativos que se lhe seguiram operaram no sentido da restrição desse âmbito – o que pode bem ser explicado pelo facto de ser um regime inovador de resolução de litígios em matéria tributária, aconselhando alguma precaução no tipo de litígios que, pelo menos naquela fase inicial, poderiam ser dirimidos desta forma. O próprio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao tempo em que foram emitidos o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), em texto publicado na *Newsletter* n.º 1 do CAAD, explicava o seguinte:

*A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária veio a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos. Foi também com precaução que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, através da qual se vinculou a administração tributária ao regime, impôs vários limites desde logo atendendo à especificidade e ao valor das matérias em causa, associando-se deste modo a Administração Fiscal a este mecanismo de resolução alternativa de litígios nos estritos termos e condições estabelecidos na Portaria».*<sup>1</sup>

A precaução a que nos referimos supra é especialmente importante no contexto de um regime que, privilegiando o valor da celeridade, optou por restringir os meios de impugnação e recurso das

---

<sup>1</sup> Publicado em [https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD\\_out\\_2011.pdf](https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_out_2011.pdf).

decisões arbitrais. Por isso parecem perfeitamente justificadas as limitações ao acesso à arbitragem tributária, as quais permitem compatibilizar a utilização deste meio opcional de acesso à justiça com a obrigação estadual de proteger o interesse público, assegurar a legalidade e igualdade tributária e a arrecadação de receitas imprescindíveis para o funcionamento do Estado.

É neste contexto que devemos ter presente a distinção, constante da Constituição e da Lei Geral Tributária (LGT) entre os vários tipos de tributos: «*impostos*», «*taxas*» e «*contribuições financeiras*» [artigos 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] e 3.º, n.ºs 2 e 3, da LGT], assim como a inclusão da palavra «*impostos*» na expressão «*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*», contrastando com a referência mais abrangente a «*actos de liquidação de tributos*», usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010, para definir o âmbito da autorização. Presumindo-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), a conclusão mais plausível do que se vem dizendo parece ser a de que houve, efetivamente, uma vontade de restringir o âmbito da arbitragem tributária, sendo que uma norma com alcance restritivo deve, em princípio, ser interpretada em termos estritos e não extensivamente, pois a ampliação do seu alcance estará em contradição com o pensamento legislativo que a interpretação jurídica visa reconstituir (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil).

Como se escreve no Acórdão n.º 539/2015, do Tribunal Constitucional:

*«As contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa) (Gomes Canotilho/Vital Moreira, em “Constituição da República Portuguesa Anotada”, I vol., pág. 1095, 4.ª ed., Coimbra Editora).*

*As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade*

*pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em “As taxas e a coerência do sistema tributário”, pág. 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora)».*

Por outro lado, quando foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que o Governo definiu o âmbito da vinculação à arbitragem tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava tributos com a designação de «**contribuição**» (designadamente, desde 2008, a contribuição de serviço rodoviário que aqui está em causa, e tinha já sido criada pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a contribuição sobre o sector bancário), pelo que a questão da inclusão deste *tertium genus* no âmbito da arbitragem tributária já se colocava em abstrato e não foi decidida em concreto.

No mesmo sentido parece concorrer a alteração efectuada ao artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2001 pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, em que se manteve a referência restritiva a «*impostos*», em momento em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava vários tributos com a designação de «*contribuições*», como, além da CSR e da contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético (criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (criada pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro).

Assim, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a «*impostos*», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como, por exemplo, o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «*impostos*» (como sucede com as «*contribuições especiais que assentam 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*», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «*impostos*»). Por outro lado, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «*taxas*» ou «*contribuições financeiras a favor das entidades públicas*», que não se enquadram na definição das referidas «*contribuições especiais*».

No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «*contribuição especial*» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º 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 artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.

Por outro lado, não se acompanha a jurisprudência que tem vindo a formar-se no âmbito dos tribunais arbitrais formados junto do CAAD quanto à qualificação da CSR como imposto, por estarem ausentes as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo inerente às contribuições. De facto, entendo este tribunal que o regime jurídico da CSR, ao criar um tributo de cuja receita é titular a Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), entidade responsável pela conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, sendo os respetivos sujeitos passivos as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários (e independentemente, agora, da questão da repercussão se presumir ou não), não se pode concluir simplesmente que os sujeitos passivos não são, de forma alguma, destinatários da atividade do sujeito ativo. De facto, é o sujeito ativo (Infraestruturas de Portugal) que garante as condições necessárias a que a atividade das empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, no que toca à venda desses bens, possa existir e manter-se. Sem a rede rodoviária nacional, que interesse existiria da parte dos consumidores pela aquisição de gasolina e gasóleo rodoviários que adquirem àquelas empresas? A conclusão de que inexistem as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo parece assentar no pressuposto – que não se acompanha – de que teriam que ser os utilizadores/consumidores da rede rodoviária nacional os respetivos sujeitos passivos para que estivéssemos perante uma contribuição financeira. Contudo, ignora, segundo se entende, que os seus sujeitos passivos são igualmente beneficiários da rede rodoviária nacional, não porque a utilizem para consumo, mas porque dela tiram partido enquanto infraestrutura essencial para a oferta que aportam ao mercado – ao ponto de se poder dizer que, sem essa infraestrutura, a sua atividade, no que toca à venda de produtos que abastecem o transporte rodoviário, não teria interesse para o mercado. Nesse sentido, entendemos a CSR como um exemplo das “taxas coletivas”, na expressão de Gomes Canotilho/Vital Moreira, aquelas que “(...) assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis quando referidos aos indivíduos que o integram” ou, nas palavras de Filipe de Vasconcelos Fernandes como um tributo bilateral “(...) alicerçados numa lógica de equivalência de grupo (...)”, uma “(...) estrutura de incidência sustentada na utilização presumida de um serviço ou na obtenção de um benefício presumido (...)” . De acordo com o mesmo Autor, nas “(...) contribuições financeiras visa retribuir-se ou ressarcir-se o custo ou benefício inerentes ao serviço prestado por uma entidade pública, neste caso a um conjunto homogêneo de interessados, que o aproveitam (...) [como membros] num dado grupo” .

Em conclusão, não é abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao CAAD a apreciação de litígios que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas à CSR.

Esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 545/2019, de 16-10-2019, proferido no processo n.º 1067/2018, em que não julgou *«inconstitucional a norma que determina que o âmbito da jurisdição arbitral abrange pretensões relativas a impostos, não incluindo outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária, decorrente do art. 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março»*.

A falta de vinculação não implica incompetência absoluta, em razão da matéria, a que alude o artigo 16.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pois a competência para apreciação da generalidade de actos de liquidação de tributos se insere nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT.

Mas, está-se perante 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 artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ( <sup>2</sup> )], 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.

Tendo esta incompetência sido arguida tempestivamente, na Resposta (artigo 18.º, n.º 4, da LAV), tem de concluir-se que procede, com esta fundamentação, a excepção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

#### **4. Questões de conhecimento prejudicado**

De harmonia com o exposto, é de julgar procedente a excepção de incompetência material deste Tribunal Arbitral por a pretensão da Requerente versar sobre um tributo não incluído na vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

---

<sup>2</sup> No sentido da aplicação subsidiária da Lei de Arbitragem Voluntária à arbitragem tributária, pode ver-se, entre vários, o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de e 21-04-2021, processo n.º 101/19.1BALS.B.

---

Sendo de julgar procedente a exceção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no processo.

## 5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- (i) Julgar procedente a exceção da incompetência deste Tribunal Arbitral invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT;
- (ii) absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância.

## 6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 35.250.50 (trinta e cinco mil, duzentos e cinquenta euros e cinquenta cêntimos)** indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## 7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.836,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 26.08.2024

A Árbitra

(Raquel Franco)