

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 484/2024-T

**Tema:** CSR – Contribuição financeira. Âmbito da jurisdição arbitral. Competência dos tribunais arbitrais. Falta de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## DECISÃO ARBITRAL

### SUMÁRIO:

- I. Os tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD não são competentes para a decisão de processos relativos à CSR.
- II. Verifica-se a incompetência do Tribunal por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT. 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 atos de liquidação de tributos insere-se nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT.
- III. Estamos, isso sim, 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 artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos], 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.

#### IV. RELATÓRIO

1. No dia 6.06.2017, a Requerente, A..., LDA., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., Porto com Número de Pessoa Coletiva (“NIPC”)..., veio requerer a anulação do ato de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa a que foi atribuído o n.º ...2023..., apresentada com vista à anulação dos atos tributários de liquidação da CSR no montante de € 45.533,95 (quarenta e cinco mil, quinhentos e trinta e três euros e noventa e cinco cêntimos), também impugnados, correspondentes ao valor da referida contribuição liquidada por um sujeito passivo terceiro e que lhe foi repercutida, enquanto consumidora final, no período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, para o efeito requerendo a constituição de tribunal arbitral singular ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e, ainda, no artigo 109.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 04.04.2024. Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designada árbitra a signatária, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável. O Tribunal Arbitral foi constituído a 18 de junho de 2024.
3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:
  - A Requerente adquiriu às suas fornecedoras B..., S.A. e C... Lda., no período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, um total de 410.215,75 litros de combustível rodoviário;
  - Os referidos sujeitos passivos de ISP/CSR liquidaram os valores devidos a título de CSR aquando da introdução no consumo, formalizada através de uma

declaração de introdução no consumo (“DIC”) e repercutiram na sua esfera jurídica o encargo com a CSR; em consequência, a Requerente suportou, na qualidade de consumidora final, por repercussão legal e a título de CSR, o montante de € 45.533,95.

- A CSR foi considerada ilegal e desconforme ao Direito da União pelo TJUE, no âmbito do Processo n.º C-460/21, por violação da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, pelo que, na sua ótica, todos os atos tributários praticados ao abrigo da referida lei consubstanciam uma violação do direito comunitário, padecendo do vício de ilegalidade, pelo que estava a AT obrigada a desaplicar as referidas normas desconformes ao direito da EU;
- Não tendo a AT anulado os atos *sub judice* por via do pedido de revisão oficiosa antecedente, defende a Requerente que a AT incorreu em erro imputável aos serviços, para efeitos do disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, mantendo na ordem jurídica atos tributários ilegais cuja anulação peticionam, com o consequente reembolso do valor suportado por via da repercussão legal da CSR, acrescido de juros indemnizatórios calculados nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

4. Entende a Requerida que:

- Se verifica a exceção de caducidade do direito de ação, por o pedido de pronúncia arbitral ter sido apresentado fora do prazo consagrado na lei para o efeito;
- Ademais, o Tribunal é incompetente em razão da matéria, na medida em que a CSR constitui uma contribuição financeira e não um imposto;
- Se verifica a ilegitimidade processual e substantiva da Requerente por entender que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e que provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago;
- Se verifica a ineptidão da petição inicial;
- Impugnando, ainda, o vertido nos artigos 4.º, 5.º, 80.º, 91.º e 100.º do pedido arbitral, colocando em causa a alegada repercussão da CSR.

3.

5. Depois de apresentada a Resposta, o Tribunal proferiu despacho, em 04.09.2024, notificando a Requerente para se pronunciar sobre as exceções invocadas pela Requerida, bem como as duas partes dos prazos e termos para a apresentação das alegações escritas, reiterados em despacho de 16.09.2024.
6. Mais tarde, a 18.12.2024, o Tribunal notificou as Partes para virem esclarecer aspetos necessários ao apuramento da exceção da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral. Com efeito, verificou-se que a AT tinha suscitado, na Resposta que apresentou, a exceção perentória de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, por este ter sido apresentado no dia 02.04.2024 quando o prazo para o efeito terminaria no dia 01.04.2024, por ser esse o primeiro dia útil depois de terminado o prazo de 90 dias previsto na al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. Na contagem deste prazo, a AT invoca que o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente deu entrada na Alfândega de Leixões em 01.09. 2023, contando a partir dessa data o prazo de 4 meses para a produção do indeferimento tácito previsto no número 5 do artigo 57.º da LGT. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente invocou, contudo, uma data diferente para o início da contagem do prazo de indeferimento tácito - o dia 20.12.2023 - juntando, ainda, um documento que consiste num extrato de consulta ao portal das finanças em que essa data aparece como data de instauração do processo de revisão oficiosa. Porém, na resposta às exceções apresentada depois da Resposta da AT, a Requerente não volta a este facto, ficando o Tribunal sem saber de aceita a data invocada pela AT para início do prazo de contagem do indeferimento tácito (o dia 01.09.2023) ou não. Por outro lado, a AT também não se pronunciou sobre a data invocada pela Requerente no seu pedido (o dia 20.12.2023), pelo que, também por esse motivo, não era claro para este tribunal em que data, afinal, tinha sido apresentado o pedido de revisão oficiosa para efeitos da contagem do prazo previsto no n.º 5 do artigo 57.º da LGT. Assim o Tribunal pediu esclarecimentos às Partes sobre os tópicos supra descritos e as respostas apresentadas foram no seguinte sentido:
  - (i) A Requerida veio confirmar que o processo deu entrada na AT-Alfândega de Leixões em suporte físico na data constante do carimbo aposto na petição de revisão oficiosa (01.09.2023), tendo depois sido remetido à Alfândega do

Freixeiro pela Comunicação Interna n.º ...2023... de 07.09.2023, em razão da competência para análise e decisão do pedido por se tratar de empresa sediada na respetiva área de jurisdição, com base no disposto no ponto IV do Despacho n.º 8534 / 2023, de 23.08, publicado no DR n.º 163 / 2023, Série II de 23.08. O dia 20.12.2023 corresponde apenas ao dia em que o processo foi instaurado na Alfândega do Freixeiro.

- (ii) A Requerente invocou o facto de o prazo legalmente previsto de 90 dias para a apresentação do PPA, iniciado a 02.01.2024, terminar no dia 01.04.2024, mas, sendo esse dia ainda dia de férias judiciais, a apresentação do PPA no dia seguinte, 2 de abril de 2024, sendo esse o 1.º dia útil subsequente ao das férias judiciais, se revelar, ao abrigo da aplicação conjugada do disposto no n.º 4, n.º 1 e n.º 2 do artigo 138.º do CPC, aplicável subsidiariamente *ex vi* n.º 2 do artigo 3.º-A e alínea e), do n.º 1 do artigo 29.º, ambos, do RJAT, e alínea e) do artigo 279.º do Código Civil, ainda o último dia do prazo, sendo o PPA, portanto, tempestivo.

## V. SANEAMENTO

O tribunal encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

## VI. ANÁLISE DAS EXCEÇÕES

### III.1 CADUCIDADE

Cumpre, desde já, solucionar a questão prévia da caducidade do direito de ação suscitada nos termos supra expostos.

Nos termos do artigo 10º, n.º 1, al. a), do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão do recurso hierárquico. Nos termos do artigo 20.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, os prazos do procedimento tributário e da impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil e os prazos para a

---

prática de ato no processo judicial contam-se nos termos do artigo 144.º do CPC.

No que respeita ao prazo para apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, previsto no artigo 10.º, sendo anterior ao procedimento, não se aplica o artigo 3.º-A, mas sim o regime do artigo 279.º do Código Civil, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT.

Assim, o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral é contado em dias sucessivos, nos termos do referido artigo 279.º do CC, sendo relevante o disposto na alínea e), quanto ao *terminus* do prazo, nos termos ali referidos, ou seja, se o prazo terminar em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Assim, o entendimento deste Tribunal Arbitral vai no sentido do invocado pela Requerente, considerando-se correta a contagem sustentada, razão pela qual o PPA, apresentado no primeiro dia útil após as férias judiciais, é tempestivo. Não se verifica, por essa razão a caducidade do direito de ação.

### **III.2 COMPETÊNCIA**

Importa, agora, aferir da competência deste Tribunal Arbitral para conhecer do litígio perante si colocado pela Requerente. E quanto a esse aspeto, sendo conhecida a divergência de posições dos diversos tribunais arbitrais que têm vindo a constituir-se junto do CAAD sobre a matéria da CSR, importa começar por enunciar, resumidamente, os termos básicos das duas posições que têm vindo a descortinar-se:

- (i) Para uma corrente, a designação relevante para efeitos de aferição de competência é a designação adotada pelo legislador, e não aquela que o intérprete ou aplicador do direito possam considerar mais adequada. É relevante, para este entendimento, que a jurisdição dos tribunais arbitrais não se veja envolta na incerteza decorrente de posições doutrinárias e jurisprudenciais referentes à qualificação do tributo em questão como taxa, imposto ou contribuição financeira (cf. os acórdãos do CAAD de 16-10-2018, processo n.º 115/2018-T; de 22-07-2022, processo n.º 788/2021-T; de 29-05-2023, processo n.º 31/2023-T).
- (ii) Para outra corrente, a aferição da jurisdição dos tribunais arbitrais deve poder estar

dependente do resultado que o intérprete alcance através da qualificação dos tributos em função das suas características e do seu regime jurídico (cf. os acórdãos do CAAD de 05-01-2023, processo n.º 304/2022-T; e de 15-01-2024, processo n.º 375/2023-T), mesmo que isso signifique que a aferição dessa mesma competência depende não apenas do *nomen iuris* que o legislador entendeu utilizar para se referir a um tributo, mas também da caracterização doutrinal e jurisprudencial desse mesmo tributo.

Para os tribunais arbitrais que vêm sustentando a primeira posição, os litígios referentes À CSR não têm sido objeto de análise de mérito, por se considerar que, sendo a CSR designada pelo legislador como uma ‘contribuição financeira’, ela estaria fora do escopo de competência dos tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, nos termos do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. Para aqueles que vêm sustentando a segunda posição, a questão da competência do tribunal não tem sido considerada procedente, pois o tributo em causa tem vindo a ser considerado um imposto.

Este Tribunal considera, por sua vez, o seguinte:

- (i) Não é claro que a CSR deva ser qualificada como imposto, por estarem ausentes as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo inerente às contribuições.
- (ii) O regime jurídico da CSR criou 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;
- (iii) Não se pode concluir, *tout court*, que os sujeitos passivos da CSR não são, de forma alguma, destinatários da atividade do sujeito ativo.
- (iv) 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, dificilmente o mesmo interesse, da parte dos consumidores de

combustíveis, pela aquisição de gasolina e gasóleo rodoviários que adquirem aos sujeitos passivos da contribuição.

- (v) A conclusão de que inexistem as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo parece assentar no pressuposto – que não se acompanha – de que os sujeitos passivos da CSR não são beneficiários da rede rodoviária nacional, quando, na realidade, tiram partido dela enquanto infraestrutura essencial para a oferta que aportam ao mercado – ao ponto de se poder dizer que, sem essa infraestrutura, a sua atividade, no que toca à venda de produtos que abastecem o transporte rodoviário, não teria interesse para o mercado.
- (vi) 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 homogéneo de interessados, que o aproveitam (...) [como membros] num dado grupo”.
- (vii) Ainda que o aproveitamento, por parte dos sujeitos passivos, do benefício realizado pelo sujeito ativo da contribuição, seja indireto – sempre será necessário que os clientes adquiram o combustível – é inequívoco que a prestação do sujeito ativo os beneficia pois sem ela não existiria interesse, da parte dos clientes, em adquirir o produto em causa. Aliás, quanto melhor for a rede rodoviária nacional, maior interesse haverá em utilizá-la, mesmo em detrimento de potenciais ‘concorrentes’ – os outros meios de transporte, como o comboio, o barco ou o avião.

Por estes motivos, não cremos que deva qualificar-se a CSR como um imposto e, nessa medida,

8.

---

mantemos a qualificação que o legislador lhe atribuiu, isto é, como contribuição financeira.

Nestes termos, entendemos que se verifica a incompetência do Tribunal por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT. 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 atos de liquidação de tributos insere-se nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT.

Estamos, isso sim, 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 artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos], 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.

De harmonia com o exposto, é de julgar procedente a exceção 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.

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

#### **IV- DECISÃO**

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente a exceção de incompetência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT.

**Valor da ação:** € 45.533,95 (quarenta e cinco mil, quinhentos e trinta e três euros e noventa e cinco cêntimos), nos termos do disposto no artigo 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.

**Custas:** nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT.

Lisboa, 17 de fevereiro de 2025

A Árbitra,

(Raquel Franco)