

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 826/2024-T

**Tema:** Contribuição de Serviço Rodoviário. Competência do tribunal arbitral. Falta de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## DECISÃO ARBITRAL

### SUMÁRIO

- 1 - A competência dos tribunais arbitrais depende dos termos da vinculação da AT.
- 2 – Mesmo admitindo que é um imposto, como decorre da interpretação do TJUE, a CSR encontra-se fora da jurisdição arbitral, por não pertencer à categoria de impostos administrados pela AT.

### DECISÃO ARBITRAL

#### I - RELATÓRIO

**1. A..., Lda**, com o NIPC..., com sede na Rua ... n.º ..., ...-..., Maia, doravante designada por Requerente, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante RJAT), solicitando a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em instância aduaneira, bem como dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) de novembro e dezembro de 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022, liquidados pelo sujeito passivo, na parte em que foi repercutido ao consumidor final.

Em consequência, a Requerente pede ainda a restituição do montante pago indevidamente, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUNEIRA (AT)**.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT em 03.07.2024.

O Árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitou a designação.

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 21.08.2024.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do 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 com Árbitro Singular ficou constituído em 10.09.2024.

Preliminarmente, a Requerida apresentou um requerimento em 15.07.2024. a solicitar que lhe fosse indicado os atos de liquidação que estavam subjacentes ao pedido de anulação da CSR e do conseqüente pedido de reembolso da CSR.

A questão foi relegada para apreciação no decurso do próprio processo, tendo sido efetuada em 11.09.2024, com resposta da Requerente em 26.09.2024.

Recolhida a informação necessária, a Requerida foi notificada para contestar em 30.09.2024, tendo sido apresentada resposta em 02.11.2024, com junção do respetivo processo administrativo.

Uma vez que no documento foram suscitadas exceções da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, da ilegitimidade da Requerida e da caducidade do direito de ação, foi notificada a Requerente para, no exercício do direito ao contraditório, querendo, se pronunciar sobre as mesmas.

3. Por despacho de 19.11.2024, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, tendo em conta a apresentação de exceções por parte da Requerida, dada a possibilidade de a Requerente responder às exceções.

A Requerente pronunciou-se sobre as exceções.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

## II – POSIÇÃO DAS PARTES

4. Em linha gerais, a Requerente sustenta em abono da sua pretensão o seguinte:

- a) Apresentou um pedido de revisão oficiosa no Serviço de Finanças da Maia, em 30.11.2023, no qual peticionou a revisão dos atos de liquidação da CSR de novembro e dezembro de 2019 e de janeiro de 2020 a 2022 não tendo sido comunicada qualquer decisão até 30.03.2024, data em que se perfez o prazo legal de quatro meses que a Requerida tinha para se pronunciar;
- b) Do indeferimento tácito apresentou impugnação em 30.06.2024, o qual por não ser dia útil se transferiu para 01.07.2024, respeitando assim o prazo de três meses de que dispunha para o fazer;
- c) Sustenta que a CSR foi liquidada pelo sujeito passivo e posteriormente repercutida, em parte, na Requerente, tendo esta legitimidade ativa a coberto do n.º 1 do artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que a confere a quaisquer outras pessoas que provem um interesse legalmente protegido;
- d) Sendo a CSR uma contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como verificada pelo consumo de combustíveis, o seu montante é suportado, a final, pelo consumidor do combustível, sendo este o efetivo contribuinte;
- e) Nos meses de novembro e dezembro de 2019 e nos anos de 2020, 2021 e 2022 a Requerente abasteceu as viaturas de que é proprietária com gasóleo, sendo o valor da CSR calculado à razão das quantidades multiplicada por 111 euros por cada mil litros de gasóleo rodoviário, resultando um total de CSR de 37 903,64 €;
- f) A CSR configura um verdadeiro imposto o qual afronta sobremaneira o Direito da União e nessa medida os atos de liquidação da CSR que originaram que a Requerente tivesse de suportar tal imposto devem ser revistos, na respetiva proporção, uma vez que padecem de manifesto erro imputável aos serviços;
- g) A revisão do ato tributário constitui um poder dever da Administração Fiscal pelo que, tratando-se de um ato heteroliquidável, a liquidação é sempre da responsabilidade da Requerida, havendo um entendimento doutrinal e jurisprudencial de que se pode pedir a revisão oficiosa fora do prazo de reclamação administrativa, cabendo à Administração Tributária desenvolver as diligências tendentes à descoberta da verdade material;

- 
- h) Considera ser entendimento pacífico que a vinculação ao princípio da legalidade obriga a Administração a corrigir um ato ilegal, se esta estiver em prazo para o fazer, ainda que seja a pedido do contribuinte;
- i) Cita jurisprudência do Tribunal Central Administrativo (Processo 1349/10.0BELRS de 23 de março de 2017) no qual se considera que «o erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à Administração Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efetivo, em virtude do errado apuramento da situação do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial;
- j) Finaliza, considerando que os atos de liquidação da CSR e, conseqüentemente, o ato de indeferimento tácito assentam em erro imputável aos serviços, nomeadamente por desconformidade dos mesmos com a lei e com o Direito da União Europeia, reforçando a legalidade da procedência do pedido de revisão oficiosa.

**5.1** Por seu turno, a Requerida apresentou resposta nos seguintes termos;

- a) Não obstante a aparente bondade dos argumentos, o pedido de pronúncia arbitral está desprovido de qualquer fundamento de facto ou de direito, improcedendo o pedido por razão da verificação de exceções e em razão da falta de mérito do pedido. Assim, em termos de exceções:
- b) Considera que ocorreu a caducidade, dado que tendo sido apresentado o pedido de revisão por correio eletrónico no Serviço de Finanças da Maia em 30.11.2023, e existindo um prazo de quatro meses para a decisão, que não se chegou a verificar, houve um indeferimento tácito, que apenas impugnou com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral em 01.07.2024, dando origem a uma exceção perentória, que nos termos dos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º do Código de Processo Civil (CPC) extingue o direito e dá lugar à absolvição total do pedido;
- c) Considera que há incompetência do Tribunal em razão da matéria, pois muito embora a Requerente no pedido de pronúncia se, refira sempre a imposto, se o legislador pretendesse atribuir à CSR a qualidade de imposto, não deixaria de o ter feito de forma expressa;
- d) Entende que o legislador pretendeu restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que respeitam especificamente a impostos, conforme decorre do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (portaria da vinculação), pelo que,

encontrando-se a CSR excluída da arbitragem tributária, não se encontra verificada a arbitralidade do *thema decidendum* e, conseqüentemente, não são os tribunais arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço, ocorrendo uma exceção dilatória, nos termos do n.º 1 do artigo 576.º e alínea a) do artigo 577.º ambos do CPC, aplicável por força da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT;

e) Para fundamentar a incompetência dos tribunais arbitrais para apreciar atos de repercussão do tributo cita extratos de diferentes decisões arbitrais, «O presente Tribunal Arbitral não tem competência para se pronunciar sobre atos subseqüentes e autónomos dos atos de liquidação da CSR», «os atos de repercussão são, *qua tale* inarbitráveis», «não são atos tributários em sentido lato, porque não envolve o apuramento da matéria coletável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada», conforme consta nas Decisões 673/2023 - T, 847/2023 – T e 467/2023 . T, respetivamente;

f) A Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal associado à CSR, pelo que a sua legitimidade só poderá ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto;

A ausência de uma referência sobre em quem deverá recair o encargo da CSR, implica que a repercussão seja meramente económica e dependa, em exclusivo, da decisão dos sujeitos passivos, que, no âmbito das suas relações comerciais regidas pelo direito civil, podem decidir transferir, ou não, e de forma total ou parcial, a carga fiscal para outrem – os seus clientes, sendo esse o sentido sufragado pelo despacho proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, em 07.02.2022, no Processo C – 460/21, não se podendo inferir da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões.

Verifica-se, assim, uma ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, pois, muito embora não tenha sido o sujeito passivo, chama à colação o disposto no artigo 9.º, n.º 1 do CPPT e o artigo 18.º, n.ºs 3, e 4 alínea a) da LGT porque suportou o encargo da CSR por via da repercussão;

g) Há uma margem de ininteligibilidade no pedido, não sendo possível discernir se o objeto do pedido seriam as liquidações ou, se seriam, por outro lado, as repercussões, ocorrendo uma

---

ineptidão da petição inicial de conhecimento oficioso, mas que se invoca expressamente, conduzindo à nulidade do processo, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 186.º e da alínea b), do artigo 577.º, ambos do CPC;

h) A Requerente não logra identificar qualquer ato tributário cuja legalidade pretende sindicar, o que torna impossível aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações, uma vez que não se sabe a data a partir do qual se iniciou a contagem do prazo, ocorrendo a caducidade do direito de ação;

i) No âmbito dos Impostos Especiais de Consumo (IEC) os pedidos de reembolso devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º e os fundamentos incluem o erro de liquidação, todavia, a Requerente, além de não ser sujeito passivo, excedeu o prazo de 3 anos para apresentar o pedido de revisão;

j) A falta de identificação do ato tributário em crise tem como efeito, entre outros, a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral, consubstanciando uma exceção perentória e, em consequência ser absolvida do pedido. Mesmo que assim não se entendesse sempre seria uma exceção dilatória, em razão do disposto no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea k), do CPTA, devendo, nessa medida, ser absolvida do pedido ou da instância.

**5.2.** A Requerida defende-se igualmente por impugnação. Assim:

l) O conjunto de faturas que as fornecedoras emitiram em nome da Requerente apenas é idóneo para provar as transações de fornecimento de combustível, não havendo qualquer comprovativo de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciadas pela apresentação dos Documentos Únicos de Cobrança, com o averbamento do respetivo número de caixa.

m) Nas tabelas apresentadas pela Requerente não se pode comprovar de que sistema e meio/aparelho foram extraídos, nem a veracidade dos dados que delas constam, não existindo qualquer identificação das liquidações a montante e dos montantes alegadamente repercutidos a jusante;

n) Por outro lado, a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15.º, situação que não é possível determinar em condições de fornecimento no meio ambiente;

- o) Dos nove fornecedores identificados nas faturas de aquisição apresentadas, apenas as empresas B... SA e a C... (esta apenas até 07.10.2020), são titulares de estatuto fiscal, o que demonstra a existência de vários níveis de revenda na cadeia de distribuição, o que impede o rastreio da alegada cadeia de distribuição;
- p) A Requerente não logra fazer prova de ter suportado integralmente o encargo do pagamento da CSR que as fornecedoras alegadamente repercutiram nas respetivas faturas, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos do direito recai sobre quem os invoque;
- q) A repercussão da CSR nunca poderia ser presumida porque a repercussão, a existir, é meramente económica ou de facto e não uma repercussão legal e, ainda que a Requerente lograsse provar a repercussão, o facto de ela estar inserida numa cadeia de comercialização leva a que, como intermediária, repercuta nos seus clientes, no preço de venda que pratica, o valor da CSR, o que é suscetível de conduzir a que recupere nas transações subsequentes esse CSR, gerando um enriquecimento ilícito;
- r) Por outro lado, a Requerente beneficiou de auxílio em sede de ISP, incluindo da CSR, no âmbito do regime de reembolso parcial de imposto para o gásóleo profissional, ao abrigo do artigo 93.º - A do CIEC, de que podem beneficiar as empresas de transporte, não tendo, todavia, referido ter tido em conta no cálculo do montante da CSR que alega ter suportado, o efetivo valor do ISP/CSR que já foi objeto de devolução;
- s) Inexiste qualquer desconformidade com a legislação nacional e europeia em vigor, não havendo decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa em que se fundou a liquidação da prestação tributária;
- t) É inequívoco que, à data dos factos, existe na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacentes à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito comunitário;
- u) De acordo com jurisprudência do TJUE, ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais e se considerasse efetuada a prova da repercussão económica da CSR, o Estado membro pode recusar/opor-se a um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador/repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às

---

autoridades fiscais, desde que nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional, pelo que se impugna o alegado pela Requerente;

v) Finalmente, quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 30.11.2023, só haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, um ano após a apresentação daquele pedido face ao estabelecido na alínea c), do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, pelo que tendo o Pedido de Pronúncia Arbitral sido apresentado em 01.07.2024, antes de decorrido um ano, em caso da sua procedência, não haverá lugar ao seu pagamento

### **III – MATÉRIA DE FACTO**

**6.** O Tribunal arbitral dá como provados os seguintes factos

a) A Requerente é uma sociedade por quotas cujo objeto social é o transporte de mercadorias (nacional e internacional) serviços de apoio às empresas e mudanças, comércio e compra de veículos, aluguer de veículos pesados de mercadorias (rent-a-cargo), com sede em Portugal.

b) A Requerente apresentou em 30.11.2023, um pedido de revisão oficiosa no Serviço de Finanças da Maia, no qual peticionou a revisão dos atos de liquidação da CSR de novembro e dezembro de 2019 e de janeiro de 2020 a dezembro de 2022.

c) Em apoio do pedido juntou um conjunto alargado de faturas, em que se constata que o fornecedor habitual de combustível é a empresa D..., com o NIF... .

d) Pontualmente, foi abastecido por outros revendedores, casos de E..., B..., C..., F..., G..., H..., I..., SA, tudo como melhor consta do Documento 1- 1.ª parte, 2.ª Parte e 3.ª Parte, anexos ao pedido, anexos 1.1, 1.2 e 1.3.

e) Todas as faturas identificam o tipo combustível adquirido, o preço por litro, a base tributável acrescida do respetivo IVA a 23% e a quantia total paga pela Requerente por conta da respetiva aquisição, havendo nalgumas faturas impercetibilidade de leitura de toda a informação constante.

f) A Requerente não foi notificada de qualquer decisão que tenha recaído sobre o pedido de revisão oficiosa até 01. 07.2024, data em que apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

O Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre todas as questões emergentes da matéria de facto alegadas pelas Partes, devendo selecionar os factos que relevem para a decisão e discriminar a matéria que julgue provada e declarar a que considera não provada, conforme resulta dos artigos 124.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT.

**7.1** Não se prova que, com exceção dos fornecimentos de combustível da empresa B... e da C..., esta apenas até 07.10.2020, titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP, a CSR tenha sido objeto de pagamento nos respetivos serviços aduaneiros, ignorando-se o nome dos sujeitos passivos que terão procedido à respetiva introdução no consumo e os intervenientes na cadeia de comercialização que levaram à venda do combustível adquirido pela Requerente.

**7.2** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente em sede arbitral, no processo administrativo junto pela Requerida e na informação pública sobre o objeto social.

## IV - A LEGISLAÇÃO

**8.** A Assembleia da República ao aprovar o Orçamento de Estado para 2010, através da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, no artigo 124.º, autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

Concretamente, no n.º 4, estabeleceu o seguinte: «

- a) dos contribuintes.
- b) e seguintes ... » *Delimitação do objeto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não deem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a*

*apreciação da legalidade de atos de liquidação, de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.*

- c) *A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do ato recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido.*

**9.** A autorização legislativa veio a ser concretizada pelo Governo por via da aprovação do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o qual, no artigo 2.º, n.º 1, fixou a competência dos tribunais arbitrais nos seguintes termos: «

a) *A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

b) *A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;*

c) *A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior;».*(revogada pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro).

**10.** O artigo 4.º, n.º 1 do mesmo diploma preceitua 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*». ao qual o legislador, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, veio acrescentar «... *designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*».

**11** – A portaria referida no número anterior é a n.º 112-A/2011. de 22 de março, chamada portaria de vinculação que dispõe o seguinte:

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

*Artigo 2.º*

*Objeto da vinculação*

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto 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 exceção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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 atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos 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 efetuar 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 – ...».

**12.1** Está em causa, a interpretação da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que cria a contribuição de serviço rodoviário, a qual visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da empresa Infraestruturas de Portugal S.A. (IP SA) e a compatibilização da referida contribuição com o direito comunitário, designadamente a sua conformidade com o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16.12.2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

**12.2** No que respeita à CSR, o artigo 2.º preceitua que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P. é assegurado pelos respetivos utilizadores e é uma contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis – artigo 3.º, n.º 1.

O artigo 4.º, n.º 1 estabelece que «*A contribuição de serviço rodoviário incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviária sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos*» e o artigo 5.º, n.º 1 preceitua que «*é devida pelos sujeitos passivos do ISP, 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*».

**12.3** No que respeita à Diretiva, refere o artigo 1.º o seguinte:

«*1. A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo»:*

*a) Produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva 2003/96/CE;*

*b) ...*

c) ...

2. *Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.».*

## V APRECIÇÃO JURÍDICA

**13.** A Requerente solicitou a constituição de Tribunal Arbitral, pedindo a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como dos atos de liquidação da CSR de novembro e dezembro de 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022, liquidados pelo sujeito passivo, na parte em que foi a mesma repercutida ao consumidor final, no caso a Requerente.

### A questão da competência do Tribunal Arbitral

**14.1** De entre as várias exceções invocadas pela Requerida, uma respeita à questão da falta de competência dos tribunais arbitrais para apreciar o mérito do pedido, pois segundo alega, se o legislador tivesse pretendido atribuir à CSR a qualidade de imposto, tê-lo ia feito, sendo tal exceção dilatória e condicionadora da apreciação de todas as restantes.

**14.2** Na resposta à referida exceção, a Requerente invoca a abundante jurisprudência do CAAD que contradiz o afirmado pela Requerida, salientando as decisões proferidas no âmbito do CAAD, nos processos 491/2023-T, 1015/2023-T e 859/2023-T, que tinham por base os mesmos pressupostos dos presentes autos, ou seja, a análise da legalidade da CSR, em virtude do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados.

Em apoio do seu entendimento, a Requerente menciona um conjunto de decisões que mostram a consensualidade existente no CAAD quanto à competência de que está investido para dirimir as presentes temáticas.

**15.** Antes propriamente de se abordar a questão da competência do tribunal arbitral e da vinculação da Requerida, importa tecer algumas considerações sobre o entendimento que o TJUE e o legislador nacional tem sobre a CSR, os quais são reveladores de que não existe uma sintonia classificativa.

No Despacho do Tribunal de Justiça de 7 de fevereiro de 2022 (Processo C-460/21, Vapo Atlantic contra Autoridade Tributária e Aduaneira) assinala-se que o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118 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 (ponto 36).

Donde decorre que, muito embora, o referido Despacho considere a CSR um imposto, um dos pressupostos para que não seja considerada a existência de motivação específica tem a ver com a estrutura do imposto que não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários («não deixa transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede (de estradas) quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel» (ponto 33).

Por sua vez, o legislador atribuiu-lhe a denominação de contribuição, mas que, considerando os seus fins, poderia ter sido acrescentada da palavra financeira, pois verdadeiramente do que se trata é de montantes a cobrar pelo Estado a um conjunto de sujeitos passivos e a entregar posteriormente esses montantes a uma entidade pública responsável pela criação e manutenção de uma rede rodoviária (e atualmente também já gestora da rede ferroviária) a nível do território continental português.

**16.** A CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, mas ao longo do tempo, foram sendo introduzidas alterações, caso das leis 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 e finalmente a 24-E/2022, de 30 de Dezembro, que a extinguiu, acolhendo a força do primado da decisão comunitária.

**17.** Analisando a génese do processo legislativo da arbitragem, constata-se que a amplitude da autorização legislativa dada pela Assembleia da República foi acolhida pelo Governo com restrições, uma vez que decidiu graduar a implementação da arbitragem em função dos resultados que viesse a mostrar esta experiência inovadora.

A Decisão Arbitral n.º 31/2023- T, evidencia com clareza os passos legislativos que conduziram à atual formulação. Nela se escreve:

*« - na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos à 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 interesses legítimos em matéria tributária;*

*- no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se no artigo 4.º, que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz a definição do âmbito da arbitralidade de litígios deveria ser efetuada por portaria;*

*- 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 objeto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida», com várias exceções.».*

**18.** Este inovador sistema jurisdicional de resolução de conflitos que envolvam matéria tributária foi na época objeto de uma apresentação pelo Senhor Conselheiro Santos Serra, Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 14.12.2010, em termos que evidenciavam um sentimento de compreensível expectativa, conforme se depreende de um extrato da sua intervenção;

*«Assim, e logo à partida, é preciso que o regime de arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial*

---

*diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva.».*

**19.** Também o Professor Doutor Sérgio Vasques que, à época da publicação do RJAT e da portaria de vinculação, exercia as funções de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicou um texto na Newsletter n.º 1 do CAAD, em que justificava as limitações a ação arbitral, atendendo à especificidade e ao valor das matérias em causa. Segundo ele, *«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».*

**20.** O artigo 2.º do RJAT enquanto norma quadro, tem de ser interpretada no contexto da economia do diploma, não representando um «prius» relativamente às demais normas, mas simplesmente um «maximus» jurídico à disposição do legislador ou do regulamentador, para além do qual não é lícito ultrapassar os limites por ela fixados.

Por isso, não tem qualquer supremacia quanto ao artigo 4.º, norma de especificação restritiva e derogatória do âmbito arbitral genérico previsto, que tem subjacente a classificação de tributos feita pela LGT e em que se estabelece os termos da vinculação, ou seja, tem a mesma valia jurídica.

O facto de se remeter para portaria não tem significado jurídico relevante, uma vez que se cinge a fixar os pressupostos de adesão da AT à vinculação, não densificando ou criando regras normativas de aplicabilidade.

O legislador usou esta técnica legislativa em vez de ter fixado de forma imediata na própria lei aquilo que veio a fazer constar na portaria de vinculação pela simples razão de, face a um mecanismo de resolução de conflitos tributários novo, as regras do seu funcionamento poderem

---

ser ajustadas legalmente de forma mais expedita, evitando a rigidez imposta por instrumentos legislativos de valor reforçado, em que, muitas vezes, está presente a oportunidade política, que não permite respostas atempadas ou as inviabiliza mesmo.

Ao remeter a responsabilidade da aplicação do regime tributário da arbitragem para os responsáveis que tutelam as áreas das finanças e da justiça, o legislador teve em conta a necessidade de um reajustamento de competências, pois os litígios tributários, até ali, sempre tinham sido dirimidos nos tribunais judiciais, e a partir do RJAT passaram a ser tratados por pessoas que não tem necessariamente a ver com a esfera judicial, se bem que dotadas de conhecimentos jurídicos bastantes para assegurar o exercício dos pleitos.

**21.** Segundo o brocardo «Quem pode o mais pode o menos», o legislador ordinário munuiu-se da faculdade de gradualmente fazer evoluir a intervenção da arbitragem no domínio dos tributos consoante os resultados que fossem obtidos, ou num sentido negativo, reduzindo por exemplo o montante máximo do valor da vinculação, ou num sentido positivo, eliminando a exclusiva competência dos organismos e serviços da AT para a apreciação de impostos, eventualmente alargando-a mesmo às taxas, (tributárias «strito sensu», ou de atos judiciais ou para-judiciais da área do Ministério da Justiça), ou até mesmo às próprias contribuições financeiras a favor de entidades públicas em que a Requerida se encontra investida de poderes de liquidação e cobrança. Para este efeito, bastará eliminar a expressão «cuja administração lhes esteja cometida».

**22.** O facto de no artigo 2.º da portaria de vinculação se referir que os serviços e organismos (de administração de impostos), se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, só faz sentido à luz da Lei Orgânica da AT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que enuncia as missões e a regra geral da tipicidade das atribuições dos diversos serviços técnico-normativos, pois doutro modo bastava ter feito simplesmente uma referência aos organismos, (a DGCI e a DGAIEC), os quais, por natureza, são estruturados por serviços (técnico normativos, serviços de finanças e alfândegas).

Esta interpretação literal ganha mais força com o facto de no n.º 1, do artigo 3.º ser repetida a mesma formulação da vinculação dos «serviços e organismos», isto é, corresponde a um quadro de adequada expressão do pensamento legislativo e não a uma mera e solta imprecisão terminológica.

Com efeito, nalguns casos, os responsáveis pelos serviços da AT têm competência própria dada por lei, ou dela dispõem por via de delegação e subdelegação de competências, e o que o legislador quis transmitir é que não estão habilitados a agir fora da vinculação do organismo em que se integram e a agir fora do plano da subordinação hierárquica.

**23.** Tal como se refere na Decisão Arbitral n.º 31/2023 «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 atos de liquidação de **tributos** que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada **expressão precisa da restrição** que se pretendeu efetuar.

Na verdade, assente que a intenção legislativa era restringir o âmbito da jurisdição arbitral, se foi utilizada uma expressão com alcance restritivo para indicar o âmbito da restrição, tem de pressupor-se, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), que se pretendesse restringir nos precisos termos, se não houver razões que imponham que se conclua que houve alguma deficiência na expressão do pensamento legislativo. Uma norma com alcance restritivo deve, em princípio, ser interpretada em termos estrito e não extensivamente, pois a ampliação do seu alcance s estará presumivelmente ao arpejo do pensamento legislativo que a interpretação jurídica visa reconstituir (artigo 9.º n.º 1 do Código Civil).».

**24.** O sentido restritivo também parece retirar-se da falta de seguimento da autorização legislativa dada através da Lei n.º 3-B/2010, no que respeita à alínea n) em que o Governo foi autorizado a consagrar a «responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que

---

seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária», em que o legislador optou, salvo nos casos em que foram as Partes a nomear árbitro, por responsabilizar a AT pelo pagamento das custas judiciais no caso de ser Parte vencida no mesmo plano de igualdade dos Impugnantes, não obstante a via arbitral ser mais onerosa, precisamente porque terá entendido que a capacidade técnica que tem no domínio dos impostos que administra a responsabiliza integralmente pelas consequências da decisão, não justificando uma mitigação dessa responsabilidade, só justificável se o RJAT não tivesse comprimido a extensão da intervenção da AT no processo arbitral.

**25.** Não está na competência dos serviços técnico normativos da AT a iniciativa de, no domínio da CSR, desenvolver estudos e propor ações legislativas ou regulamentares para uma melhor cobrança, elaborar estudos técnicos e estatísticos de utilização das vias, fazer um acompanhamento da evolução da cobrança da sua receita e fazer o seu reporte superiormente, apreciar pedidos de isenção e redução da contribuição que consubstanciem um poder de administração típico da generalidade dos impostos por ela administrados. Por seu turno, as alfândegas e os serviços de finanças exercem as suas atribuições no quadro da respetiva lei orgânica, e a sua atividade consiste unicamente no cumprimento das normas tributárias aplicáveis.

A CSR apenas indiretamente beneficia da administração da Requerida, quando os seus serviços de fiscalização ou de inspeção detetam combustível irregularmente introduzido no consumo, pois, os litros de combustível assim detetados fora do circuito são sujeitos ao pagamento do respetivo ISP e, na medida em que o pagamento da CSR lhe está associada, a receita da contribuição também aumenta.

**26.** É notória a estabilidade das taxas da CSR fixadas pela Lei n.º 55/2007, de 64 €/1000 litros para a gasolina e 86 €/1000 litros para o gasóleo, só alteradas pela Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro, após parecer do InIR – Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P, emitido nos termos da respetiva lei orgânica, para 87 e 111 euros, respetivamente, em contraposição com as do ISP, sujeitas à administração da Requerida e regularmente atualizadas.

27. O legislador não sentiu necessidade até ao momento de fazer qualquer alteração ao *stato quo* inicial, tendo já tido oportunidades para o fazer, quer, aquando da publicação da Portaria 287/2019, de 3 de setembro, que alterou a Portaria 112-A/2011, no sentido de condicionar a apreciação pela arbitragem das disposições anti abuso, (artigo 2.º alínea e)), quer, até mesmo agora recentemente através do artigo 268.º da Lei 82/2023, de 29.12, que aprovou o OE 2024, quando legislou sobre a remessa de processos tributários com entrada até 31.12.2021, pendentes em primeira instância, para os tribunais arbitrais, em que se prevê essa remissão, «independentemente do valor do pedido» mas «**dentro das respetivas competências**».

28. Revelados os termos em que o legislador delineou o envolvimento da AT na jurisdição arbitral tributária, parece claro que a distinção classificativa do tributo atribuída pelo TJ UE e pelo legislador nacional acaba por não ser relevante, pois seja um imposto, como uma parte significativa da jurisprudência e da doutrina a qualifica, ou seja uma contribuição, como o legislador a denominou, à luz da vinculação estabelecida pela portaria, tal não releva para a atribuição da competência jurisdicional, pois, mesmo que seja considerada imposto, está subordinada à condição de ser administrado pela AT, o que não se verifica.

29. Em termos legislativos, a alínea i), do n.º 1 do artigo 165.º da CRP e os artigos 3.º e 4.º da LGT, enunciam as categorias de tributos, nelas incluindo os impostos, as taxas e as contribuições financeiras,

O artigo 3.º, n.º 2 da LGT concretiza que «*Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*», referindo o n.º 3 que «*O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.*», o que não, não obstante já terem decorrido mais de vinte anos, até agora não sucedeu.

Em matéria de «Pressupostos dos tributos» refere o n.º 1 do artigo 4.º que «*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*», e o n.º 2 que «*As taxas assentam na*

---

*prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares»*

Por seu turno, o n.º 3 preceitua que *«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 atividade são considerados impostos.»*

**30.** A doutrina caracteriza o imposto como uma prestação pecuniária unilateral, imposta coativamente pelo Estado ou por uma entidade pública, sem caráter sancionatório, visando a obtenção de receitas para a satisfação de necessidades e fins públicos (Cf Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, página 262) e tendo como pressuposto a capacidade contributiva do respetivo sujeito revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património.

Já as taxas, segundo Alberto Xavier são receitas tributárias que *«têm caráter sinalgmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma atividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares»*.

No caso da CSR não existe necessariamente uma contrapartida individualizada para cada sujeito passivo, o que afasta, desde logo, a noção de taxa, pois, muito embora sejam eles que procedem ao pagamento da CSR, não constituem o grupo que beneficia diretamente das finalidades proclamadas para a sua criação, ou dentro do grupo, apenas uma fração desses sujeitos passivos, que dispõem de frotas próprias de distribuição de combustível, tem essa contrapartida.

Relativamente às contribuições financeiras, a propósito da delimitação da reserva parlamentar, a revisão constitucional introduziu a categoria tributária das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, constitucionalizando um conjunto de tributos parafiscais que se situam a meio caminho entre a taxa e o imposto.

Nos acórdãos do STA n.ºs 539/2015, de 20.10.2015, e 418/2017, de 13.07.2017, escreveu-se o seguinte; *«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 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

(sobre estes aspetos Sérgio Vasques, ob, cit, página 221 e Susana Tavares da Silva, em «As taxas e a coerência do sistema tributário», página 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora).».

**31.** O legislador, atento o facto da CSR ser cobrada a favor de uma entidade pública, entendeu denominá-la como contribuição, e tal facto tem consequências a nível processual em termos de legitimidade.

No conjunto de direitos e obrigações atribuídos à concessionária Infraestruturas de Portugal por intermédio do quadro de concessão, foi-lhe conferido, no quadro dos direitos, entre outros, ter como receita o produto da CSR, (alínea b) da Base 3, do anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13.11.2007).

Estando em causa o cumprimento de obrigações contratuais do Estado para com entidades terceiras, igualmente pertencentes à esfera pública, o Ministério Público, enquanto defensor da legalidade e da promoção do direito público, deve, conforme o artigo 14.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ser ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, situação que não se mostra acautelada na jurisdição arbitral.

**32.** Por outro lado, considerando que estão em causa direitos do Estado fruídos por entidades autónomas, nos termos do artigo 24.º n.º 2 do CPC, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, as referidas entidades autónomas deveriam ter a possibilidade de intervir no próprio processo, através de mandatário próprio, situação igualmente não assegurada na jurisdição arbitral, a qual se exprime apenas pela reação da AT, independentemente do reconhecimento do mérito jurídico de tais reações, seja de núcleo jurídico habilitado ou de Representantes da Fazenda.

**33.** O Tribunal Arbitral entende que, enquanto tributo, o quadro classificativo atribuído pelo legislador deve ser respeitado, pois é a ele que cabe legislar, o que não deve impedir os demais poderes de exercerem a sua atividade de controlo judicial.

A CSR vigorou 15 anos (2007 a 2022) e a sua natureza jurídica apenas foi posta em causa praticamente 14 anos após a publicação, ou seja, foi pacificamente aceite pela comunidade jurídica, que viu na sua criação, não uma forma de o Estado potenciar os seus rendimentos tributários, até porque foi criada a partir de uma redução do ISP no exato montante, mas um meio (ou um expediente, para) de assegurar estabilidade financeira a uma entidade que põe à disposição dos automobilistas a utilização de estradas onde possam consumir nos seus veículos o gasóleo e a gasolina que adquiriram.

Estando em causa uma alegada desconformidade com o direito europeu, a ser verificada pelos tribunais «a quo», será em função da adversidade das sentenças para o Estado, que tem o dever de defender o interesse público, representado pela obtenção das receitas necessárias para o seu próprio funcionamento e para a execução das políticas públicas sufragadas democraticamente, ou das modificações do quadro de legalidade impostas pelo Tribunal Constitucional, que os órgãos legiferantes reformularão o quadro legal e lhe atribuirão um outro sentido e uma outra classificação em consonância.

**34.** Não sendo possível aos depositários autorizados furtar-se ao pagamento da CSR, pois encontra-se acoplada ao ISP, sendo esse pagamento obrigatório e coativo, porque inserido numa liquidação única, ainda assim são beneficiários indiretos do pagamento desse tributo, pois ao introduzirem no consumo e comercializarem os principais combustíveis rodoviários, e ao retirarem vantagens dessa comercialização na forma de lucro, estão a contribuir para a deterioração da qualidade ambiental, quer do bem público (ar), quer da envolvente edificada, sendo certo que o legislador comunitário já fixou metas para a eliminação da produção de veículos propulsionados com esses combustíveis e o próprio TJUE, na sua atividade interpretativa, teve em conta as características e consequências nefastas da utilização de tais produtos.

**35.** A CSR ao ser considerado um imposto não específico, em razão, entre outras, de não desmotivar os consumos, expõe os depositários autorizados à prática de atividades consideradas perniciosas, se bem que atento o atual desenvolvimento da indústria automóvel seja ainda um mal necessário, e coloca no limbo a sua classificação, pois assume em parte a natureza de imposto, uma vez que é paga obrigatoriamente sem que haja genericamente um retorno individualizado, e em parte a natureza de contribuição, pois pretende penalizar os operadores que pelo exercício de uma certa atividade contribuem para a degradação ambiental, (tal não sucede, por exemplo, com os fornecedores de energia elétrica para os veículos elétricos, cujos proprietários utilizam sem custos as vias construídas e disponibilizadas por conta das cobranças da CSR), assumindo-se como uma figura híbrida, a meio caminho entre o imposto e a contribuição, ou um «tertium genus» (conforme Gomes Canotilho/Vital Moreira, em CRP, Anotada, I Volume, página 1095, 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora).

**36.** O Tribunal Arbitral entende que a pedra de toque na arbitrabilidade da CSR não está, assim, na distinção entre a mesma ser considerada um imposto, uma contribuição financeira ou uma terceira espécie tributária, uma vez que mesmo que admitindo que é um imposto, como decorre da interpretação do TJUE, encontra-se fora da jurisdição arbitral, por não pertencer à categoria de impostos administrados pela AT.

Embora não seja o caso, nela se incluíam, todavia, as contribuições especiais a que se refere o n.º 3 do artigo 4.º da LGT, expressamente consideradas impostos.

**37.** A CRP em matéria de «Categoria de tribunais» prevê no artigo 209.º, n.ºs 2 e 3, a possibilidade de existirem tribunais arbitrais, prevendo a lei os casos e as formas em que os mesmos se podem constituir, mas daqui não decorre que a impossibilidade de acesso à jurisdição arbitral no domínio da CSR represente qualquer diminuição das garantias dos sujeitos passivos, máxime contribuintes, uma vez que para dirimir os seus conflitos com a Administração Tributária. têm ao seu alcance, como sempre tiveram, a primeira instância tributária do sistema judicial.

**38.** A Requerida apresenta-se «stricto sensu» como uma mera prestadora de serviços, pela qual é remunerada em função de uma percentagem de 2% do produto da CSR cobrada a título de encargos de liquidação e cobrança, como é previsto no artigo 5.º n.º 2 da Lei 55(2007. Essa prestação de serviços consubstancia-se na disponibilização dos sistemas informáticos e dos recursos humanos necessários à cobrança, sendo esta uma receita cuja base de cobrança cabe na alínea o), do artigo 8.º da Portaria 320-A/2011, segundo a qual são receitas próprias da AT «As receitas que por lei, contrato ou outro título lhe sejam atribuídas»

A situação não difere da que é aplicável aos direitos aduaneiros de importação e conexos, receita da União Europeia, os quais se viram expressamente excluídos do regime arbitral, (uma percentagem dos recursos próprios da União Europeia, cobrados em sede de direitos de importação, permanece na AT para a compensar dos custos administrativos da cobrança), ou à cobrança da contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos para o Serviço Nacional de Saúde, (3% do produto da respetiva cobrança), ou da contribuição especial para a conservação dos recursos florestais (até 15% da receita).

**39.** Esta prestação de serviços por parte da AT, com a aprovação do artigo 9.º da Lei n.º 24-E/2022, cessou, passando a CSR a ser inserida nas atribuições normais da AT, especificamente afeta à direção de serviços que administra o ISP.

## **VI – QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO**

**40.** Face ao exposto, este Tribunal Arbitral conclui que a apreciação das pretensões relativas à CSR. não está abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que sucedeu às extintas Direção Geral dos Impostos e Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, 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 CPTA (3)], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à AT, através da vinculação prevista no artigo 4.º do RJAT

Este juízo implica que seja julgada procedente a invocada exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, por a pretensão da Requerente recair sobre tributo que não se encontra abrangido pela vinculação da Requerida aos tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD.

Uma das consequências, é que as pronúncias arbitrais parciais resultantes da apreciação das questões suscitadas pelas Partes no âmbito do processo, quer em sede de apreciação do mérito do pedido de impugnação, quer da apreciação das exceções e respetivas respostas, fiquem prejudicadas, uma vez que se entende que é aos tribunais tributários de primeira instância que cabe essa apreciação, seja a CSR conceptualizada como um imposto, seja como uma contribuição ou uma figura afim.

## **VII - DECISÃO**

**41.** Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide:

Julgar procedente a exceção da incompetência deste Tribunal Arbitral invocada pela Requerida, por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJA, e, em consequência, não estar habilitado a pronunciar-se sobre as restantes questões suscitadas pelas Partes.

## **VIII – VALOR DO PROCESSO**

**42.** De harmonia com o disposto nos artigos n.º 306.º, n.º 2, do CPC, 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 o valor do processo em 37 903,64 € (trinta e sete mil novecentos e três euros e sessenta e quatro cêntimos), valor esse indicado pela Requerente, sem oposição da Requerida.

## **IX - CUSTAS**

**43.** Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante de Taxa Arbitral em 1836 € (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a serem suportadas pela Requerente.

Lisboa, 26 de novembro de 2024

O Árbitro singular

António Manuel Melo Gonçalves