

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 263/2024-T**

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário; Pressupostos processuais;  
Competência do Tribunal Arbitral.**

## **SUMÁRIO:**

**I** – A designação que o legislador adoptou para uma parcela do ISP que, durante algum tempo, foi dele legalmente autonomizada, é irrelevante para determinar a sua natureza jurídica.

**II** – Todos os tribunais arbitrais são dotados da competência da competência e esta implica que possam determinar a natureza jurídica das situações que lhe podem ser submetidas.

**III** – Quando o pedido formulado não tem enquadramento possível face aos poderes jurisdicionais decorrentes do RJAT, o Tribunal tem de se considerar incompetente.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. No dia 24 de Fevereiro de 2024, A..., S.A. (Requerente), pessoa colectiva com o n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., Vila Nova de Famalicão, na sequência da presunção de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa apresentado na Alfândega de Braga, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).

2. Pretendia que o Tribunal Arbitral julgasse, e cita-se,

*“procedente a pretensão de decisão e pronúncia arbitral do seu pedido de revisão oficiosa do acto tributário de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidação de 2021-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, e art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com os art.ºs 65.º e 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e*

1.

*Processo Tributário (CPPT), no valor global de 351.993,83€ (trezentos e cinquenta e um mil novecentos e noventa e três e oitenta e três cêntimos) (cfr. Documentos n.ºs 1 a 5915), com o conseqüente reembolso pela Requerida Impugnada à Requerente Impugnante;*

*B) E, a Requerente Impugnante, além de pedir que a Requerida Impugnada seja condenada à restituição e reembolso do imposto pago no valor global de 351.993,83€ (trezentos e cinquenta e um mil novecentos e noventa e três e oitenta e três cêntimos)*

*C) E a condenação da Requerida Impugnada no pagamento dos respectivos juros indemnizatórios;*

*D) E a condenação da Requerida Impugnada nas custas do processo arbitral.”.*

3. Em 5 de Março, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou requerimento, dirigido ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos seguintes termos:

*“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), notificada em 1/09/2024 da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral no processo supramencionado, deduzido por A..., S.A., vem informar, que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário, identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Administrativa.*

*Assim, tendo em conta, que:*

- A) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de ato(s) de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT;*
- B) Conforme dispõe, expressamente, a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;*
- C) Sem a identificação, por parte do interessado, dos atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT.*

*Solicita-se que sejam identificados os atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo*

*para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, dos atos de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”.*

4. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 16 de Abril de 2024, veio a Requerente, em 3 de Maio, apresentar requerimento de oposição à nomeação do árbitro presidente.
5. Por despacho de 6 de Maio, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD proferiu o seguinte Despacho:

*“Com referência à oposição deduzida contra a “(...) nomeação como Árbitro Presidente do Exmo(a). Prof. Doutor Victor Calvete.”, terá a mesma de ser devidamente fundamentada, sob pena de ser liminarmente indeferida.”.*

6. A 23 de Maio a Requerente apresentou novo requerimento, reproduzido no Despacho de 24 de Maio do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, que foi, na parte relevante, do seguinte teor:

*“Após o que, a mesma Requerente/Impugnante veio dizer, textualmente, o seguinte: “Notificada nos termos que antecede a Requerente/Impugnante salvo o devido respeito ou prova em contrário, apresentou o requerimento que antecede, pois, não tomou conhecimento que tenha sido dado cumprimento à publicidade prévia, sorteio e utilizados os critérios de designação do Sr. Dr. Árbitro Presidente conforme exigido pelos art.ºs 6.º e 7.º do Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e pelo art.º 5.º do Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em Matéria Tributária. Pelo que requer a repetição do procedimento acima identificado para efeitos de normação do Sr. Dr. Árbitro Presidente, em cumprimento estrito das referidas normas legais.”*

*Apreciando:*

*O fundamento ora invocado pela Requerente/Impugnante para justificar a deduzida oposição não corresponde, minimamente, à realidade, uma vez que:*

*Foi devidamente publicitado na página do CAAD, a 26-02-2024, o sorteio de distribuição eletrónica de processos em matéria administrativa e tributária realizado em 05-03-2024, bem como as listas dos árbitros elegíveis para o efeito, disponíveis para consulta em:*

*<https://www.caad.org.pt/comunicacao/distribui%C3%A7%C3%A3o-2024-03-05>*

*e*

<https://www.caad.org.pt/comunicacao/listas-2024-03-05>

*Mais se informa que, o resultado da distribuição eletrónica de processos em causa, esteve disponível na página do CAAD de 05-03-2024 a 12-04-2024. Sendo assim, e sem necessidade de mais considerações, vai indeferido o requerimento apresentado e ora em causa.”*

7. Assim, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 28 de Maio de 2024.
8. Tendo o Presidente do CAAD entendido que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT em 5 de Março, foi o requerimento referido em 3. integrado nos autos. Porém, sendo ele dirigido a entidade alheia ao Tribunal Arbitral Colectivo, entendeu este que a pretensão da Requerida poderia ser-lhe apresentada na sua resposta, razão pela qual, em 3 de Junho, foi proferido despacho a convidar a AT a, querendo, apresentá-la e solicitar a produção de prova adicional no prazo de 30 dias.
9. Em 4 de Julho, a AT apresentou resposta – em que, entre o mais, suscitou as excepções adiante apreciadas – e juntou o processo administrativo (PA).
10. Após as férias judiciais, em 17 de Setembro, a Requerente veio lembrar que ainda não lhe tinha sido concedido prazo para responder à matéria de excepção suscitada na resposta da AT e, de facto, apresentar essa resposta. Requereu ainda que  
*“a Requerida/Impugnada seja notificada para a junção do processo administrativo completo com as referidas Declarações em falta, bem como seja notificada para a junção das declarações da repercussão da CSR, nos referidos períodos temporais e partes, que estejam em seu poder da Entidade Requerida, identificá-las, solicitando, se necessário, a coadjuvação de outros intervenientes e sujeitos passivos em causa designadamente ao abrigo dos seus poderes de colaboração com este processo e Tribunal Arbitral.”*
11. Em 20 de Setembro foi proferido despacho que foi substituído, “para todos os efeitos”, por outro, de 23 de Setembro, corrigindo a ausência de referência à indicação de testemunhas (uma vez que o PPA da Requerente indicava duas) e, entre o mais, dispensando a reunião do artigo 18.º do RJAT, fixando novo prazo para a pronúncia da Requerente sobre as excepções suscitadas pela AT e determinando que após apreciação

---

da réplica da Requerente o Tribunal decidiria, “*se for caso disso, sobre diligências de prova*”.

12. Em 1 de Outubro, a Requerente apresentou a sua réplica e juntou uma “Declaração”, sem data, em papel timbrado da “B..., S.A”, e assinatura de “C...”, com o seguinte teor:

*“B..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na..., n.º ..., ...-... 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 rodoviário fornecido à A..., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva ..., nos anos de 2019 a 2022, foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.”*

13. Em 16 de Outubro, a Requerente veio requerer que

*“a Impugnada seja notificada para a junção e para que complete o processo administrativo, tendo presente a prova documental junta, bem como que proceda às respectivas declarações da CSR, nos referidos períodos temporais e partes, que estejam em seu poder da Impugnada, identificá-las, solicitando, se necessário, a coadjuvação de outros intervenientes e sujeitos passivos em causa designadamente ao abrigo dos seus poderes de cooperação/colaboração com este processo e Tribunal Arbitral.”*

e juntou uma missiva que lhe foi dirigida com data de 1 de Outubro de 2024 pela E... Cliente da D..., com assinatura parcialmente indecifrável, e com o seguinte teor:

ASSUNTO: **CONTRIBUIÇÃO SERVIÇO RODOVIÁRIO**

- A **D...** LDA, NIPC, com sede na Lisboa, declara que transmitiu onerosamente gasolinas e gasóleos rodoviários à **A...**, NIPC, de Janeiro de 2021 a Dezembro de 2022:
- a) Nos casos em que atuou na qualidade de sujeito passivo da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), submeteu as correspondentes declarações de introdução no consumo e pagou o correspondente tributo às taxas legais aplicáveis à data de ocorrência dos factos tributários.
- Essas operações consistiram na alienação de 83 litros de gasolinas e 376.727 litros de gasóleos rodoviários, a que corresponde a CSR no valor de 41.824 Euros.
- A **D...**, LDA apresentou pedidos de revisão oficiosa e impugnações judiciais destinadas à recuperação dessa CSR. Nenhum destes processos transitou em julgado.
- b) Nos casos em que não atuou como sujeito passivo da CSR, alienou 2.268 litros de gasolinas, 627.674 litros de gasóleos rodoviários e 25 quilogramas de GPL auto, a que corresponde um valor de CSR de 69.872 Euros.
- Valor esse, que integrou o custo das existências vendidas, juntamente com o preço de aquisição dos produtos e demais encargos, tendo sido recuperado, no todo em parte, nas subsequentes transmissões onerosas à **A...**

Pela **D...** Lda.

## II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

14. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
15. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.
16. Importa estabelecer preliminarmente – e oficiosamente – se o pedido de pronúncia arbitral (PPA) se contém no âmbito das atribuições do tribunal arbitral e, supondo que o Tribunal é competente, apreciar as excepções invocadas pela AT ou de conhecimento oficioso.
17. É o que se verá a seguir.

### III. DIREITO

#### III.1. Questões a decidir

Sendo múltiplas – mas não esgotadas na jurisprudência arbitral já acumulada – as razões impeditivas de tal jurisdição se pronunciar sobre o mérito das pretensões suscitadas por *não-sujeitos passivos* de ISP/CSR (incompetência dos tribunais arbitrais, ilegitimidade passiva da AT na jurisdição arbitral, ilegitimidade activa dos Requerentes, ineptidão dos PPA, ilegitimidade ou intempestividade para suscitar o procedimento administrativo prévio), têm sido adoptados diferentes percursos argumentativos, até porque as indicações que se poderiam retirar do artigo 124.º do CPPT não são adequadas<sup>1</sup> e a “*precedência lógica*” de algumas dessas questões processuais (que é o critério imposto pelo n.º 1 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável *ex vi* da alínea *e*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) não é indiscutível<sup>2</sup>.

Seguindo o percurso argumentativo das decisões dos processos n.ºs 296/2023-T e 332/2023, ambas de 1 de Fevereiro de 2024, com as devidas adaptações às circunstâncias do

---

<sup>1</sup> Na medida em que estabelece ordens de prioridades para o apuramento dos vícios consoante estes “*conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado*” ou “*à sua anulação*”, e nestes casos se estar perante situações que levam à absolvição da instância, sem entrar na avaliação do mérito.

<sup>2</sup> Se é manifesto que o PPA é inepto, mas igualmente claro que o Requerente não tem legitimidade para impugnar actos que se limita a presumir, não parece haver um critério seguro para dar preferência a uma das questões sobre a outra – e daí que, além das **decisões que optam por dar prioridade à falta de legitimidade** (decisões dos processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 365/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 490/2023-T, 536/2023-T, 537/2023-T, 604/2023-T, 633/2023-T, 673/2023-T, 681/2023-T, 688/2023-T, 844/2023-T, 847/2023-T, 861/2023-T, 863/2023-T, 882/2023-T, 883/2023-T, 889/2023-T, 950/2023-T, 956/2023-T, 985/2023-T, 987/2023-T, 988/2023-T, 1017/2023-T, 1023/2023-T, 1034/2023-T, 1036/2023-T, 1039/2023-T, 1042/2023-T, 1044/2023-T, 1055/2023-T, 1063/2023-T, 1064/2023-T, 5/2024-T, 7/2024-T, 33/2024-T, 34/2024-T, 50/2024-T, 57/2024-T, 62/2024-T, 75/2024-T, 88/2024-T, 94/2024-T, 105/2024-T, 107/2024-T, 109/2024-T, 113/2024-T, 116/2024-T, 121/2024-T, 124/2024-T, 166/2024-T, 176/2024-T, 224/2024-T, 256/2024-T, 259/2024-T, 266/2024-T, 327/2024-T, 403/2024-T e 501/2024-T) e **das que optam por dar preferência à ineptidão** (decisões dos processos n.ºs 364/2023-T, 605/2023-T, 877/2023-T, 954/2023-T, 1019/2023-T, 4/2024-T, 46/2024-T, 118/2024-T, 192/2024-T – esta com a particularidade de só mencionar a ineptidão da petição inicial no decisório, mas também estabelecer a ilegitimidade da Requerente na fundamentação – e 533/2024-T), **haja uma corrente na jurisprudência arbitral que invoca ambas em simultâneo** (decisões dos processos n.ºs 467/2023-T, 736/2023-T, 848/2023-T, 989/2023-T, 1062/2023-T, 6/2024-T, 35/2024-T, 76/2024-T, 110/2024-T e 201/2024-T).

presente caso, entende o presente Tribunal que o **primeiro núcleo de questões** a discutir é o da *arbitrabilidade* da disputa.

Isso supõe estabelecer, *em primeiro lugar*, quatro coisas:

- a) que a jurisdição arbitral pode aferir se a CSR é um imposto ou uma contribuição;
- b) que, sendo uma contribuição, ainda assim está dentro do perímetro de jurisdição atribuída legalmente aos Tribunais Arbitrais do CAAD;
- c) que, sendo um imposto ou uma contribuição, está compreendida no âmbito de vinculação que foi fixado para a AT pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (que “*Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa*”, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT);
- d) *que o que se pede ao Tribunal faz parte das competências que o legislador cometeu a este.*

Todas estas questões são puramente de Direito.

**Em segundo lugar**, e caso se conclua pela competência do Tribunal para decidir sobre matérias atinentes à CSR, que o pedido se contém dentro das atribuições dos Tribunais Arbitrais – que se limitam, no que importa ao caso, à “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos*” (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT) – e que, portanto, o Tribunal se pode pronunciar sobre o que lhe foi pedido, o percurso poderia passar por apurar se seria igualmente competente para se pronunciar:

- sobre os actos de liquidação **que ocorreram** entre a AT e os fornecedores de gasóleo rodoviário e gasolina à Requerente *que foram sujeitos passivos de ISP/CSR*: no caso, aparentemente a B..., S.A., e – *mas apenas parcialmente*, segundo invocação da própria e da Requerente –, a D..., Lda.<sup>3</sup>; mas também, como se deduz das facturas juntas aos autos – mas não é referido pela Requerente – por outros *sujeitos passivos de ISP/CSR* que tenham fornecido

---

<sup>3</sup> Recorde-se o início da alínea b) da referida missiva, reproduzida em I.13.: “*Nos casos em que não atuou como sujeito passivo da CSR...*”. Nos termos do artigo 46.º do Código de Processo Civil, “*As afirmações e confissões expressas de factos, feitas pelo mandatário nos articulados, vinculam a parte (...)*”. Para o que aqui importa – mero elenco das questões a abordar – não é necessário discutir se tal missiva pode comprovar o que nela se alega, nem se constitui “*afirmações e confissões expressas de factos, feitas pelo mandatário nos articulados*”.

combustíveis aos revendedores que não fazem parte da rede de distribuição da B... e da D...<sup>4</sup> (que não identifica no PPA, mas dos quais, diferentemente dos dois acima mencionados, não juntou qualquer declaração ou missiva);

- no caso da maior parte dos combustíveis adquiridos à D..., Lda.<sup>5</sup>, sobre os actos de liquidação **que não ocorreram** entre a AT e esta (segundo invocado pela Requerente pela junção do documento reproduzido em I.13.);

- no caso de um número indeterminado de facturas cujas cópias foram juntas aos autos, sobre os actos de liquidação **que não ocorreram** entre a AT e esses revendedores de combustíveis espalhados pelo país.

No presente caso, porém, antes de tratar disso tem de se estabelecer **o que é que a que a Requerente solicitou ao Tribunal**, uma vez que a Requerente *não pede nem a avaliação dos actos de repercussão, nem a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação*. Ora, essa determinação dos círculos de sucessivos intermediários entre as empresas que introduzem os combustíveis no consumo e os seus adquirentes e revendedores – que pode ter relevância para efeitos de delimitação das possibilidades de interferência nos actos de liquidação que só ocorrem no primeiro círculo<sup>6</sup> – só faria sentido *se a Requerente pretendesse pôr em causa essas*

---

<sup>4</sup> Percorrendo o pdf com cópias das facturas que vão do 1 ao 500 (apenas o primeiro, uma vez que há 17, e as facturas reproduzidas vão até ao número 5915...), constata-se que a primeira factura foi emitida pela F... (Maia), a segunda e a sétima pela G... (Paranhos), a terceira e a décima-terceira pelo H... (Vila Nova da Telha), a quarta pela I... (Souto da Venda), a quinta pela J... (Alcochete), a sexta pela K... (Setúbal), a oitava pelo L... (Penafiel), a nona pela M... (Albergaria a Velha), a décima pela J... (s/l), a décima-primeira pela D... (Parque Industrial da ...), a décima-segunda pela F... (Portimão), a décima-quarta e a décima-oitava pela D... (Malveira), a décima-quinta pela J... (Sagres), a décima-sexta pela J... (Vila Nova), a décima-sétima pela J... (ilegível), a décima-nona pela J... (Vila Nova da Telha), a vigésima pelo H... (Vila Nova de Foz Coa), ...

<sup>5</sup> Segundo a missiva da E... Clientes da C..., Lda., reproduzida em I.13., foi o caso de 2268 litros de gasolinas, num total de 2351 (96,4%), de 627.674 litros de gasóleos em 1.004.351 (62,4%) e 25kg de GPL auto (100%). Cfr. nota 3.

<sup>6</sup> No fundo, o que se está a admitir é que os poderes dos Tribunais – desde logo os arbitrais, que têm competências limitadas de anulação – podem não se estender para lá de um certo número de intermediações: se a liquidação ocorreu entre a AT e o sujeito passivo A, quantas vezes pode o produto onerado com o imposto ser transacionado mantendo-se a possibilidade de interferir nessa liquidação original? Quando passa de A para B? E de B para C? E de C para D? E assim sucessivamente até chegar a – ou ultrapassar – Z? E juntando uma factura da aquisição a Z como – e quem – é que pode reconstituir o circuito de transacções até se chegar ao sujeito passivo que introduziu esse combustível no consumo? E, se o produto é um qualquer combustível que se mistura nos depósitos sucessivos dos intervenientes

*liquidações* (nuns casos porque invoca – implicitamente – relações directas com os sujeitos passivos de ISP/CSR<sup>7</sup>, noutros casos porque tais relações são manifestamente de segundo, de terceiro, ou de graus ainda mais distantes).

Será preciso, portanto, perceber o que pretende a Requerente quando termina o seu PPA deste modo (negrito no original):

**“NESTES TERMOS E NOS MELHORES DE DIREITO APLICÁVEL, REQUER A V. EXA.:**

***A) Julgar procedente a pretensão de decisão e pronúncia arbitral do seu pedido de revisão oficiosa do acto tributário de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidação de 2021-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Imposto Especiais de Consumo, e art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com os art.ºs 65.º e 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), no valor global de 351.993,83€ (trezentos e cinquenta e um mil novecentos e noventa e três e oitenta e três cêntimos) (cfr. Documentos n.ºs 1 a 5915), com o conseqüente reembolso pela Requerida Impugnada à Requerente Impugnante;”;***

Sendo o pedido a **solicitação ao Tribunal Arbitral para determinar à Alfândega de Braga** (que nem sequer terá sido competente para a emissão da maior parte dos actos de liquidação eventualmente visados<sup>8</sup>) **para deferir tal pedido de revisão oficiosa**, importaria ponderar, antes de aferir a legitimidade e interesse da Requerente em relação a esse pedido, se tal seria possível, ou seja, num **terceiro núcleo de questões**, apurar se

---

na cadeia, como é que se distingue dos, com outras origens ou tempos de fornecimento, já lá estavam ou são adicionados posteriormente?

<sup>7</sup> A declaração da D... com data de 1 de Outubro de 2024, junta aos autos pela Requerente em 16 desse mesmo mês, menciona que ela própria não foi, na maior parte dos combustíveis que vendeu a esta, responsável pelo pagamento da CSR: cfr. supra, notas 3 e 5.

<sup>8</sup> Como decorre da cópia das facturas juntas, que são provenientes de todo o País, e, portanto, presumivelmente provenientes de combustíveis introduzidos no consumo em diferentes alfândegas.

a) o PPA não é inepto (por pretender obter uma injunção sobre o deferimento do pedido de revisão oficiosa – coisa que manifestamente não se inclui nas competências dos Tribunais Arbitrais que funcionam no âmbito do RJAT; ou por não identificação dos actos de liquidação visados, como foi alegado pela AT; ou por contradição entre o pedido e a causa de pedir<sup>9</sup>; ou, parcialmente, por se pretender a anulação de actos de liquidação que envolviam fornecedores interpostos e, portanto, implicavam sujeitos que *nem sequer se tinham relacionado com a AT a propósito da CSR que terá sido paga pela Requerente e cujo circuito de transacções sucessivas pura e simplesmente não está ao alcance da AT*) e que

b) o que o PPA visava não é uma pronúncia abstracta sobre o regime da CSR (como a AT entendeu que visava).

Um **quarto núcleo de questões**, se acaso se resolverem as anteriores de forma a poder fazer progredir a indagação, tem a ver com a *regularidade do pedido de revisão oficiosa*, pressuposto necessário, desde logo, da tempestividade do pedido arbitral. No caso, isso passaria por estabelecer:

a) a *legitimidade* da Requerente para solicitar essa “revisão oficiosa” (sendo certo que o estatuto de *sujeito passivo* da relação tributária, que se arroga<sup>10</sup> – o único para o qual remete a norma do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) –, não é o seu; e sendo certo que a norma do n.º 2 do artigo 15.º do CIEC reserva aos *sujeitos passivos* da relação

---

<sup>9</sup> Na decisão do processo n.º 364/2023-T, por exemplo, escreveu-se que seria muito difícil

“*sanar a contradição entre o pedido e a causa de pedir:*

• *o pedido, formalmente, é a anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão dessas liquidações – e é-o formalmente, porque é assim que está inicialmente formulado o pedido de pronúncia.*

• *a causa de pedir é a repercussão de um tributo tido por inválido, por desconformidade desse tributo com o Direito da União, para efeitos de reembolso do que foi repercutido – isto, relativamente a um tributo cuja liquidação não se provou, por se assentar na ideia errada de que vigorava para esse tributo um regime de repercussão legal, e de que, de um tal regime, decorria que a repercussão pudesse ser presumida, seja no seu quid, seja no seu quantum, permitindo inferir, da ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das repercussões, fosse qual fosse o nexo entre liquidações e repercussões.”.*

<sup>10</sup> Vg, artigo 9 do PPA: “*a Requerente Impugnante é sujeito passivo no sentido que lhe viu ser repercutido o pagamento de tal contribuição*”.

tributária a possibilidade de obter o reembolso desses impostos e, portanto, admissivelmente, o interesse em desencadear a sua revisão; e sendo ainda para mais certo que a Requerente pretendia, nesse pedido de revisão, a anulação da parcela de CSR da tributação que incidira *não apenas sobre quem lhe forneceu combustível sendo sujeito passivo desse tributo* – a B..., S.A., e, em parte, a D..., Lda., segundo declarações que juntou aos autos –, *mas também sobre quem lhe forneceu combustível não sendo sujeito passivo desse tributo* – caso de um número indeterminado de fornecedores dos quais juntou facturas de aquisição de combustíveis<sup>11)</sup> –, pretendendo, portanto, anular actos de liquidação que terão ocorrido *entre a AT e quem forneceu os seus fornecedores* de combustíveis, ou – não se sabe – actos de liquidação que terão ocorrido *entre a AT e quem forneceu quem forneceu os seus fornecedores* de combustíveis, ou por aí adiante);

*b) a tempestividade* do pedido de revisão (quer em termos do fundamento invocado – uma vez que os prazos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT são diferentes consoante tais fundamentos –, quer em termos da contagem desses prazos a partir do *dies a quo* relevante, que é o da cobrança do imposto, não da sua sucessiva repercussão, a ter ocorrido esta); e

*c) a regularidade* do pedido de revisão (na medida em que tem de ser *dirigido ao autor do acto* – o n.º 1 do artigo 78.º da LGT prevê a “*revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou*” e o n.º 3 do artigo 15.º do CIEC estipula que o “*pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente*”; e na medida em que a Alfândega de Braga, a quem a Requerente dirigiu o pedido de revisão oficiosa, só poderia ter a ver com uma fracção dos actos de liquidação que deram origem aos montantes de CSR que os veículos da Requerente terão pago nas aquisições de combustíveis que fizeram por todo o país).

Uma **quinta questão**, a ser abordada só após resolvidas as anteriores a favor da competência do Tribunal, da arbitrabilidade, *lato sensu*, da questão suscitada e da legitimidade, tempestividade e regularidade das pretensões formuladas junto da Alfândega de Braga e, conseqüentemente – mas não só conseqüentemente – também junto deste Tribunal, seria a da

---

<sup>11</sup> Cfr. supra nota 4 para uma pequena amostragem dessa imensa diversidade de fornecedores.

(i) legalidade da cobrança dos valores da CSR face ao Direito da União ou à Constituição. Sobretudo porque o que está em causa, na materialidade das coisas, é apenas *uma (transitória) alteração da designação atribuída a uma parte do ISP, que era integralmente válido antes de o legislador lhe mudar o nome para CSR (e de consignar essa parcela do que era antes o ISP), e continuou a sê-lo depois de o legislador ter deixado de lhe chamar CSR (mesmo tendo continuado a consignar a mesma receita à mesma entidade)*<sup>12</sup>.

Um **sexto núcleo de questões** seria o da possibilidade de *dissociação* dos actos de liquidação da CSR e do ISP, sendo certo que só aqueles estavam em causa (o que se poderia designar como a questão da *dissociação jurídica*); e – uma vez que a *não repercussão integral e exacta* dos montantes de tributação incidentes sobre os combustíveis (que decorre desde logo de a declaração da E... Clientes da C...<sup>13</sup> fazer expressa referência a uma recuperação de encargos, incluindo a CSR, “*no todo em parte*”) poderia ter a ver com qualquer das componentes da imposição fiscal única –, implicaria determinar qual delas (ou qual a percentagem de qualquer delas) é que *não* teria sido repercutida integralmente (o que se poderia designar como a questão da *dissociação económica*).

Finalmente, um **sétimo núcleo de questões** teria a ver com *tecnicidades* da decisão a proferir em caso de juízo de desconformidade da CSR e das implicações dessa desconformidade na situação da Requerente (e das suas fornecedoras de combustíveis), designadamente:

---

<sup>12</sup> O n.º 2 do artigo 4.º (epígrafado “*Montante da consignação*”) da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, manteve os montantes exactos que antes correspondiam à dita “CSR”:

“*A parte da receita de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos a consignar ao serviço rodoviário é de 87 (euro)/1000 l da receita relativa à gasolina, de 111 (euro)/1000 l da receita relativa ao gasóleo rodoviário e de 123 (euro)/1000 kg da receita relativa ao GPL auto, montantes que integram os valores das taxas unitárias fixados nos termos do n.º 1 do artigo 92.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.*”

Ou seja: uma vez que não se divisa que tais montantes de ISP sejam desconformes com o Direito da União, o que, em direitas contas, foi julgado desconforme com ele – na sequência do pedido de reenvio prejudicial que levou ao despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022 no Proc.º C-460/21 –, foi apenas a designação do primeiro regime de consignação de receitas que o legislador desavisadamente criou...

<sup>13</sup> Reproduzido supra, I.13..

- a) A possibilidade de *duplicação dos “reembolsos”*, caso as fornecedoras de combustíveis – tanto as que eram sujeitos passivos do imposto como as que, não o sendo, os adquiriram a essas, ou a quem os adquiriu a essas, e assim sucessivamente – entendessem usar dos mesmos mecanismos (ou de outros) para obter o reembolso dos montantes pagos a título de CSR<sup>14</sup>;
- b) A *não-homogeneidade* da tributação no momento da introdução no consumo e no da sua repercussão (os problemas da ampliação dos volumes com a variação das temperaturas e do possível desfasamento entre sujeitos passivos e repercutidos, miscigenando os volumes de combustíveis que passam de uns para outros);
- c) A correspondência a estabelecer entre a *tributação por grosso* e a *repercussão a retalho* e entre as entidades que aparecem como responsáveis pela introdução no consumo e as entidades que comercializam os combustíveis já onerados com a CSR;
- d) A correspondência a estabelecer entre as facturas identificadas pelas Requerentes e as declarações de introdução no consumo que originaram a cobrança da CSR<sup>15</sup>;
- e) A possibilidade de ter havido também repercussão a jusante<sup>16</sup> e as suas implicações.

---

<sup>14</sup> Como referido, a própria Requerente fez juntar aos autos uma declaração da D... em que se refere que esta “apresentou *pedidos de revisão oficiosa e impugnações* judiciais destinadas à recuperação dessa CSR” (cfr. supra, I.13.).

<sup>15</sup> Que, como notado na Resposta da AT (§§6.º e 7.º), correspondem a realidades profundamente diversas (destaques no original):

**“6º Da DIC resulta um ato tributário stricto sensu, sendo a liquidação de CSR da competência da AT e impugnável nos termos do artigo 51.º, “Atos impugnáveis” do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.**

**7º Já da fatura não resulta qualquer ato imputável à AT, quer tributário, quer administrativo em matéria tributária, estando em causa um documento contabilístico ou comercial que deve ser emitido pelo fornecedor ou prestador de serviços, sempre esteja em causa a aquisição de um bem, como o são os produtos petrolíferos como o gasóleo e a gasolina, ou serviço, respetivamente, sujeito a IVA.”.**

<sup>16</sup> Logo no processo n.º 408/2023-T se notou que

**“Também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:**

- **Que a CSR foi repercutida à Requerente, qual o montante e em que períodos;**
- **Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que presta aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR e em que medida, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo do imposto.”.**

Prossigamos então, por ordem, começando pelas questões de *competência e âmbito da jurisdição*, que, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – aplicável por força do disposto na alínea *c*) do n.º 1 artigo 29.º do RJAT – “*precede o de qualquer outra matéria*”.

### **III.2. A questão da arbitrabilidade**

#### **III.2.1. A possibilidade de haver processos arbitrais sobre contribuições e a natureza da CSR**

Uma vez que a competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT e abrange (al. *a*) do seu n.º 1) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*”, mas o proémio do n.º 2 da já citada Portaria n.º 112-A/2011 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração (...) esteja cometida*” à AT, tem-se discutido se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais<sup>17</sup>. Aliás, diz-se na Resposta da AT (§43) que “*independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que esta não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matéria.*”.

Nas suas respostas às excepções suscitadas pela AT (a que apresentou *motu proprio* e a que apresentou na sequência do despacho proferido para o efeito), a Requerente invocou, entre o mais, o “*caráter inequivocamente unilateral*” da CSR e jurisprudência do CAAD (decisões

---

<sup>17</sup> Na fórmula usada na decisão do processo n.º 629/2021-T, “*Isso não releva do âmbito de competência do tribunal, releva do âmbito de sujeição a ele de um dos intervenientes processuais.*”, invocando em nota a “*decisão do caso n.º 146/2019-T (com um voto de vencido) que acaba por reconduzir a primeira [“competência – delimitada legislativamente”] a incompetência absoluta e a segunda [“vinculação – delimitada pela portaria dentro da liberdade de opção atribuída por lei”] a incompetência relativa.*”.

dos processos n.ºs 304/2022-T, de 5 de Janeiro de 2023, 113/2023-T, de 15 de Julho de 2023 e 410/2023-T, de 13 de Novembro de 2023).

Embora a questão não se esgote na qualificação da CSR como imposto ou contribuição (como se verá adiante), entende o presente Tribunal que a CSR era um imposto (mal) disfarçado de contribuição. Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T – para a qual se remete porque a jurisprudência arbitral evoluiu no sentido de a qualificação da CSR como um imposto ser um não-problema – “*Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género)*”.

Evidentemente, sendo a CSR um imposto, a questão da competência do presente Tribunal deixa de ser controvertida, e fica prejudicada a indagação de saber se as questões relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD.

\*

Como se antecipou, isso não encerra a questão porque, sem dar nota de que a sua argumentação subsequente era completamente distinta da tese da natureza que imputava à CSR (uma contribuição, não um imposto), a Resposta da AT volta-se de seguida para a opinião que, por maioria, prevaleceu na decisão do processo n.º 31/2023-T (que extensamente transcreve), e – diz a AT – se manteve nas “*decisões proferidas no âmbito dos processos n.ºs 508/2023-T, 520/2023-T e 675/2023-T*”<sup>18</sup>. E distinta (se é que não incompatível) porque nestas decisões se admitiu a eventual classificação doutrinal da CSR como imposto (negrito aditado):

---

<sup>18</sup> Nessas decisões **renunciou-se expressamente a estabelecer a natureza da CSR** em homenagem à liberdade de vinculação que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por se ter entendido que, como se escreveu vg na decisão n.º 508/2023-T, outra solução implicaria “*impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais*”. Nesse sentido, escreveu-se aí o seguinte (negrito aditado): “*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 enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», mesmo que, após análise aprofundada das suas*

*“utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal.”*

Essa tese – que invoca o que parece ser uma presunção judicial *iuris et de iure* de falta de vinculação da AT à arbitragem do CAAD em todas as liquidações referentes a algo que o legislador não tenha designado como imposto, qualquer que seja a sua natureza jurídica –, que na Resposta da AT é assumida por referência à transcrição da decisão do processo n.º 31/2023-T, já foi apreciada na decisão do processo n.º 688/2023-T, onde fora a única linha argumentativa da AT. Como aí se notou, apontando exemplos,

*“A ideia de que a vinculação da AT à jurisdição arbitral depende estritamente da letra da portaria – quaisquer que pudessem ser as reservas que existiriam na altura da sua aprovação quanto à jurisdição arbitral tributária –, vedando a esta jurisdição arbitral a competência da competência que lhe é típica (cfr. artigo 18.º da Lei da Arbitragem Voluntária - LAV<sup>19</sup>) como reconhecido pelo Supremo Tribunal de Justiça<sup>20</sup>,*

---

*características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos”* (destaque aditado).

<sup>19</sup> Correspondia à nota 5 dessa decisão:

*“A lei sobre arbitragem voluntária é expressamente invocada pelo artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e este é aplicável na jurisdição arbitral por via da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A epígrafe do referido artigo 18.º da LAV é “Competência do tribunal arbitral para se pronunciar sobre a sua competência”. O seu n.º 1 dispõe do seguinte modo:*

*“O tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, mesmo que para esse fim seja necessário apreciar a existência, a validade ou a eficácia da convenção de arbitragem ou do contrato em que ela se insira, ou a aplicabilidade da referida convenção.”*”

<sup>20</sup> Correspondia à nota 6 dessa decisão:

*“Por último, pode ver-se o Acórdão do STJ de 17 de Abril de 2024, no processo 3283/22.1 T8STR.E1.S1, onde se escreveu o seguinte:*

*“Como decidiu o Acórdão do STJ de 10.03.2011, P. 5961/09.1TVLSB.L1,S1:*

*“Não podendo olvidar-se que sendo os tribunais arbitrais constitucionalmente configurados como “tribunais” – isto é, como entidades dotadas das características de independência e imparcialidade que caracterizam o núcleo essencial da função jurisdicional, a que compete definir o direito nas concretas situações litigiosas entre os particulares – não poderá deixar de lhes estar*

---

*não parece ser congruente com o pacífico alargamento da competência dos tribunais arbitrais para lá da letra do RJAT, designadamente onde a letra da Portaria n.º 112-A/2011 apontava para outra solução.”*

Conclui o presente Colectivo, portanto, que é competente para apreciar dissídios que tenham por objecto a CSR e que a AT está vinculada à decisão que este Tribunal Arbitral vier a proferir. Improcedem assim *ambas* as excepções suscitadas pela AT (a da suposta incompetência *absoluta* e a da não menos suposta incompetência *relativa*).

No presente caso, porém, há uma questão adicional de competência que o Tribunal está obrigado a conhecer e que antecede logicamente a determinação da legitimidade ou ilegitimidade da Requerente:

### **III.3. O pedido da Requerente**

Como já se observou *en passant*<sup>21</sup>, a Requerente não solicitou ao Tribunal *nem a declaração de ilegalidade dos actos* (directos e indirectos – em qualquer grau) *de repercussão*<sup>22</sup>, *nem a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação* (que terão estado algures no passado de tais actos de repercussão), diferentemente do que aconteceu em todos os casos conhecidos instaurados na jurisdição arbitral. No n.º 89 do PPA, a Requerente alega, isso sim, que “*a Requerida Impugnada não tem fundamento factual e legal para se opor ao pedido*

---

reservada uma relevante parcela da jurisdição, abrangendo, desde logo e em primeira linha, a aferição da sua própria competência emergente do legítimo exercício da autonomia privada pelos interessados, consubstanciada na convenção de arbitragem.””.

<sup>21</sup> Já se transcreveu supra, I.2., a formulação final do pedido A) da Requerente.

<sup>22</sup> A única instância em que a Requerente usa a palavra “*repercussão*” no PPA sem ser em citações é na seguinte passagem (n.º 16):

“*Nesta sequência, tendo em conta que a Contribuição de Serviço Rodoviário adere (em parte) ao regime dos impostos Especiais de Consumo, que o financiamento da rede rodoviária nacional deve ser assegurada pelos seus próprios utilizadores e que resulta de uma interpretação conjunta e sistemática do regime da CSR que esta contribuição pretende onerar os utilizadores da rede rodoviária e na medida do seu consumo de combustíveis, conclui-se no sentido da Contribuição de Serviço Rodoviário ser também objeto do fenómeno da repercussão legal.*”.

---

*de revisão oficiosa no sentido de reembolso do imposto indevidamente liquidado.”, corroborando a leitura do seu pedido como destinado a obter a condenação da AT a deferir o pedido de revisão oficiosa.*

Aliás, é difícil escapar a essa interpretação quando logo no segundo parágrafo do PPA a Requerente faz a seguinte proclamação:

***“Considerando e visando a sua pretensão de decisão e pronúncia do seu pedido de revisão oficiosa do acto tributário de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidação de 2021-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, e art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com os art.ºs 65.º e 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), no valor global de 351.993,83€ (trezentos e cinquenta e um mil novecentos e noventa e três e oitenta e três cêntimos) (cfr. Documentos n.ºs 1 a 5915, ora juntos e dados por integralmente reproduzidos).”***

Ou seja: o que a Requerente pretende não é que o presente Tribunal apure o que aconteceu nas relações entre ela e os seus fornecedores de combustíveis – e daí o seu desinteresse, textualmente demonstrado<sup>23</sup>, pela “repercussão” –, nem sequer pretende que o presente Tribunal avalie a legalidade das relações entre os seus fornecedores de combustíveis e a AT a propósito da liquidação de ISP/CSR (muitos dos quais, aliás, as não têm). O que a Requerente pede é que o Tribunal defira – ou, eventualmente, mande deferir – o seu pedido de revisão oficiosa.

Diz a Requerente no PPA, começando no número 10 (negritos aditados), onde invoca a sua qualidade de “*sujeito passivo*” para fundamentar a sua pretensão de “*reembolso*”:

***“a Requerente Impugnante é sujeito passivo de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, na qualidade consumidora final e contribuinte de facto (cfr. Art.º 18.º da Lei Geral Tributária), e é nessa qualidade que vem solicitar o reembolso dos montantes pagos a***

---

<sup>23</sup> Cfr. nota anterior.

*título de Contribuição de Serviço Rodoviário, através do procedimento de revisão oficiosa das liquidações.*

11.

*Sendo sustentado que os impostos especiais de consumo procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública e que, por essa razão, deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto.*

12.

*Assim, e com base nas declarações por esta realizadas, a Alfândega de Braga procedeu a actos de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, Contribuição de Serviços Rodoviários e outros tributos, relativos aos meses de Janeiro de 2021 até Dezembro de 2022, que foram repercutidos pelas gasoleiras na aqui Requerente Impugnante.<sup>24</sup>*

(...)

18.

*Assim, a Lei Geral Tributária prevê a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou, podendo esta ser efectuado por iniciativa do sujeito passivo, nos termos do art.º 78.º da mencionada Lei.*

(...)

23.

*Portanto, a Requerente Impugnante tem legitimidade e estava em prazo, face ao respectivo enquadramento legal.*

(...)

25.

*A Alfândega de Braga é a entidade competente para apreciar, tramitar e decidir o pedido de revisão oficiosa nos termos dos art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com o art.º 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).*

(...)

29.

*Assim, e com base nas declarações por esta realizadas, a Requerida Impugnada procedeu a actos de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, Contribuição*

---

<sup>24</sup> O n.º 13 (negritos aditados) faz uma das poucas referências do PPA à “ilegitimidade” da liquidação:

*“Sucede, todavia, que não é legítima a liquidação relativa à Contribuição de Serviços Rodoviários, uma vez que tal tributo, configurado como imposto pelo legislador, designadamente como Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, não preenche os requisitos e finalidades previstos na lei nacional para esse tipo de tributo.”*

*de Serviços Rodoviários e outros tributos, relativos aos meses de Janeiro de 2021 a Dezembro de 2022, que foram repercutidos pelas gasoleiras na aqui Requerente Impugnante.*

(...)

36.

***Total de CSR de Janeiro de 2021 a Dezembro de 2022 a rever:***  
*total*

*Total CSR a reembolsar 351 993,83€*

37.

***O valor de CSR a rever entre Janeiro de 2021 e Dezembro de 2022 perfaz o valor de 351.993,83€ (155.590,19€+196.403,64€).***

(...)

40.

***Sendo este o objecto do pedido de revisão oficiosa.***

41.

*Por essa razão, a Requerente Impugnante apresentou o seu pedido de revisão oficiosa, quanto ao Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, designadamente quanto à Contribuição de Serviços Rodoviários de Janeiro de 2021 a Dezembro de 2022, junto da Requerida Impugnada (cfr. Documento n.º 5917).*

42.

***A Impugnada/Requerida não proferiu qualquer decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito, nos termos previstos nos art.ºs 54.º a 57.º e 78.º, todos da LGT em conjugação com o art.º 102.º, n.º 1, al. d), do CPPT.***

43.

***É, pois, este o objecto deste pedido de pronúncia e decisão arbitral.”***

E adiante, sob a epígrafe “**III) – PEDIDOS:**”, escreve:

“83.

***Em síntese, sendo a Contribuição Serviço Rodoviário ilegal, as liquidações de Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidação de 2021-01 até 2022-12 padecem de vício de ilegalidade.***

84.

***Razão pela qual, para repor a legalidade, impõe-se à Requerida Impugnada proceder à revisão oficiosa dos actos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário, nos termos dos art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, e art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com os art.ºs 65.º e 78.º da Lei Geral***

*Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).*

85.

*Dado que o pedido da Requerente Impugnante é tempestivo e materialmente fundado, deferindo o requerido e anulando estes actos tributários, como corolário do dever de revogar de actos ilegais, que constitui uma consequência dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Requerida Impugnada tem de observar na sua actividade (art.ºs 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), que impõem, como regra, que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao previsto na lei.*

86.

*De harmonia com o exposto a pretensão vincular a Administração Tributária a restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no art.º 100.º da LGT.”*

(...)

89.

*Por todo o exposto a Requerida Impugnada não tem fundamento factual e legal para se opor ao pedido de revisão oficiosa no sentido de reembolso do imposto indevidamente liquidado.*

(...)

**Consequentemente,**

91.

*Por um lado, a Requerente Impugnante pede a decisão e pronúncia do seu pedido de revisão oficiosa do acto tributário de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidação de 2021-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, e art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com os art.ºs 65.º e 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), no valor global de 351.993,83€ (trezentos e cinquenta e um mil novecentos e noventa e três e oitenta e três cêntimos) (cfr. Documentos n.ºs 1 a 5915).”*

Sendo este o pedido da Requerente, ela leva inevitavelmente à sua improcedência, por ser manifesto que não cabe nas competências do Tribunal arbitral o reconhecimento de direitos perante a AT (a jurisdição arbitral é essencialmente anulatória), muito menos injunções à AT para que esta actue em sede de revisão oficiosa – e isto já para não questionar a legitimidade

22.

---

*da Requerente para, sequer, formular tal pedido de revisão oficiosa, escorada que estava na invocação da sua suposta qualidade de sujeito passivo de ISP/CSR (coisa que manifestamente não é face ao disposto no artigo 4.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo), nem a manifesta incompetência da Alfândega de Braga para se pronunciar sobre a generalidade das liquidações que poderiam ter estado na base da cadeia de aquisições de combustíveis que envolveram a Requerente no período indicado.*

\*

*Ex abundantia, ainda se poderia acrescentar que a Requerente também não poderia solicitar à Alfândega de Braga pronúncia sobre actos de liquidação identificados apenas por um segmento temporal (“de 2021-01 a 2022-12”), ainda para mais quando na sua maior parte nem teria sido ela a praticá-los, e quando nem ela nem a Requerida podem rastrear o percurso dos combustíveis adquiridos por esta no retalho independente em todo o País para daí pretender interferir na relação tributária ocorrida, com maior ou menor interposição de intermediários, a montante (entre a AT e os seus fornecedores de combustíveis que, sendo sujeitos passivos, pagaram o montante de CSR correspondente ao gasóleo e à gasolina que introduziram no consumo – e que, numa ínfima parte, venderam aos diversos agentes económicos a quem a Requerente os adquiriu).*

Mais: uma vez que o pedido de revisão oficiosa que constitui pressuposto da regularidade do pedido de pronúncia arbitral foi dirigido a uma entidade manifestamente incompetente para decidir a maior parte do que lhe foi solicitado, e como – mesmo na parte em que poderia ser competente – não poderia deixar de cumprir a lei vigente, nunca a sua pronúncia poderia constituir “*erro imputável aos serviços*”, pelo que, ainda que admitindo que a Requerente era a “contribuinte”, só poderia invocar a primeira parte da norma do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, com isso desqualificando temporalmente uma parte do pedido.

Mais: naquilo em que a Alfândega de Braga pudesse ser temporal e materialmente competente, a pretensão da Requerente traduzir-se-ia na autonomização dos actos de liquidação

por referência aos precisos montantes que teriam sido repercutidos nela<sup>25</sup>, ou seja, equivaleria a cindir um acto tributário uno<sup>26</sup> (aliás, incorporando mais do que a CSR) na *fatia* que lhe teria vindo, depois, a dizer respeito. (Na verdade, em tantas *fatias* quantas as que viessem a ser objecto de promoções de revisões officiosas ou reclamações graciosas por quem se arrogasse a qualidade de repercutido de um dos tributos liquidados conjuntamente<sup>27</sup>, *fatias* essas dependentes de eventos fortuitos subsequentes à liquidação e – conforme se lê no n.º 58 do Acórdão do TJUE no processo C-147/01 - *Weber's Wine World* –, algo que outras ordens jurídicas não admitem<sup>28</sup>, muito menos com efeitos retroactivos).

Ou seja, como os actos de liquidação (mensais) impugnados se referiam ao bilionésimo, ou ao milésimo de bilionésimo, ou a qualquer fracção imaginável da componente de CSR de uma liquidação global (de resto irrastrável no tempo e no espaço) *o que a Requerente solicitava à Alfândega de Braga era que constituísse juridicamente, e à medida do seu pedido, “actos de liquidação” com uma componente jurídica (a da específica componente de CSR impugnada), material (a das exactas quantidades de combustíveis adquiridos pela Requerente*

---

<sup>25</sup> Repercussão essa cujo montante, de resto, o Tribunal não teria forma alguma de apurar, na medida em que qualquer desconto que tenha sido concedido à Requerente tanto poderia ser imputado a uma qualquer componente do preço de aquisição do combustível como das componentes tributárias que sobre ele incidiram – incluindo a CSR. Nas relações subsequentes à *do sujeito passivo com a AT* (a de 1.º grau) as componentes tributárias que não mantenham autonomia, como o IVA, diluem-se nos custos e são repercutidas na medida em que o forem (por definição, a outra componente do preço, a margem do vendedor, não é “repercutida”: é gerada nessa fase da cadeia de valor).

Tendo em conta que nas acções arbitrais propostas pelos sujeitos passivos – como é o caso da D..., uma das fornecedoras da Requerente – não se pode presumir a repercussão (como imposto pela jurisprudência do TJUE), seria uma incongruência aceitá-la quando são os repercutidos a invocá-la.

<sup>26</sup> Como se explicava na Resposta da AT, “*As introduções no consumo efetuadas num determinado mês pelos sujeitos passivos que detenham um dos estatutos previstos no CIEC são globalizadas no mês seguinte, numa única liquidação, processada de forma automática, de acordo com o artigo 10.º-A do CIEC.*”.

<sup>27</sup> A CSR foi apenas uma designação nova de um imposto prévio. Não se pode falar dela como um *novo imposto* sem se falar da supressão do mesmo exacto valor do anterior ISP.

<sup>28</sup> Com a única diferença de estar aí em causa um outro imposto sobre o consumo: “*na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.*”.

---

em causa) e *temporal* (a de uma hipotética liquidação a que se faz corresponder, sabe-se lá porquê, os combustíveis adquiridos) *totalmente distintas de qualquer acto de liquidação efectivamente praticado por qualquer dos serviços desconcentrados da AT.*

\*

Concluindo-se, portanto, que o presente Tribunal não é competente para decidir o que a Requerente lhe solicitou, conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter* cognoscitivo acima delineado.

Não se opinando sobre o mérito, ficam igualmente prejudicados os pedidos de “restituição” e de pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV. DECISÃO**

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral:

- a) Considerar-se competente para apreciar questões relacionadas com a CSR, por esta ser, para todos os efeitos, um imposto, e por caber ao Tribunal aferir a sua competência;
- b) Considerar-se incompetente para se pronunciar sobre o pedido da Requerente;
- c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do

25.

processo em € 351.993,83 (trezentos e cinquenta e um mil, novecentos e noventa e três euros e oitenta e três cêntimos).

## **VI. CUSTAS**

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 6.120,00 (seis mil, cento e vinte euros), nos termos da Tabela I do [Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária](#) e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2025

*A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o adoptem.*

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro adjunto, com declaração de voto

António Alberto Franco

O árbitro adjunto, com voto de vencido

Pedro Guerra Alves

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Subscribo a decisão, ressalvando que sempre tenho defendido, além da competência do tribunal arbitral (entendimento validado pelo Acórdão do TCA Sul, de 24-10-2024, no Proc 128/23.9BCLSB, relativamente a decisão arbitral de que fui relator), a legitimidade dos repercutidos para deduzirem pedido arbitral relativamente à controversa questão da Contribuição da Segurança Rodoviária.

Todavia, não podemos deixar de acompanhar, in casu, o decidido, uma vez que, efectivamente, do PPA resulta que a Requerente não pretende que o Tribunal avalie a legalidade das liquidações de CSR nas relações com os seus fornecedores de combustíveis, mas antes que o Tribunal defira – ou, eventualmente, mande deferir – o seu pedido de revisão oficiosa.

Invoca, aliás, de forma inaudita, a sua qualidade de *”sujeito passivo de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, na qualidade consumidora final e contribuinte de facto e é nessa qualidade que vem solicitar o reembolso dos montantes pagos a título de Contribuição de Serviço Rodoviário, através do procedimento de revisão oficiosa das liquidações”*.

Não podendo o Tribunal substituir-se à Requerente na formulação do PPA, aderimos ao entendimento de que este não é competente para decidir o que a Requerente lhe solicitou, o que implica a absolvição da instância da Requerida.

O Árbitro Adjunto

(António A. Franco)

Voto Vencido

Entendo não poder subscrever a posição da presente Decisão Arbitral, quanto a exceção da incompetência do tribunal em razão da matéria, entendo que é procedente a exceção de incompetência do Tribunal, 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], posição que já subscrevi nos processos arbitrais 372/2023-T, 520/2023-T, 876/2023-T, 168/2024-T, cujos fundamentos passo sinteticamente, a expor:

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 graciosas 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 autorização legislativa, não estendeu o âmbito da jurisdição arbitral tributária a 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»*.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, restringiu ainda mais o âmbito da arbitragem tributária, eliminando a possibilidade de recurso à arbitragem para declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando deem origem à liquidação de qualquer tributo, e

para apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação.

No entanto, 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.

Foi em concretização deste desígnio legislativo que 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 (EAIEC).*

### ***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.*

Desta legislação e regulamentação conclui-se que houve uma preocupação em **limitar o âmbito** da arbitragem tributária:

- na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se 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;

- no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesse 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 arbitrabilidade de litígios deveria ser efetuada por portaria;
- com a Lei n.º 64-B/2011, impôs-se que na portaria se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que nem todos os litígios abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT;
- 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 exceções.

A intenção legislativa de restringir o âmbito da arbitragem tributária em relação ao que foi permitido pela autorização legislativa resulta com evidência destes diplomas e é explicada pelas justificadas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, se suscitavam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária, bem patentes nas preocupações sentidas pelo Senhor Conselheiro Santos Serra, Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, na sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal, que ocorreu em Lisboa, no dia 14-12-2010:

*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.<sup>29</sup>*

---

<sup>29</sup> Texto reproduzido no Guia da Arbitragem Tributária, 2.ª edição, página 192.

---

A consciência dos riscos como fundamento das limitações do âmbito foi expressamente explicada pelo Senhor Prof. Doutor Sérgio Vasques (que desempenhava as funções de 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:

*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>30</sup>

Nos litígios em matéria de direito tributário está em causa o interesse público primacial de um Estado de Direito, que é a obtenção de receitas imprescindíveis ao próprio funcionamento global do Estado, o que justifica que na vinculação se tomassem cautelas.

A arbitragem tributária poderia vir a ser um meio generalizado alternativo de resolução de litígios fiscais, mas, antes de serem dadas provas reiteradas da qualidade e isenção das suas decisões, a necessidade de protecção do interesse público e de assegurar a efectividade dos princípios essenciais da legalidade e da igualdade tributária que o enformam nesta matéria recomendava em 2011 e recomenda actualmente que se avance com cuidado, sem entusiasmos desmedidos, não deixando ao arbítrio dos cidadãos a opção livre e ilimitada por esse meio de resolução de litígios.

Essa cautela é especialmente aconselhada quando, por razões de celeridade, se optou por restringir os meios de impugnação e recurso das decisões arbitrais e, por isso, é menor do

---

<sup>30</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).

que nos tribunais tributários a viabilidade de correção de possíveis erros de julgamento que sejam lesivos do interesse público.

Por isso se justificava em 2011 e se justifica ainda hoje que haja limitações ao acesso à arbitragem tributária, de forma de 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.

A esta luz, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer que o âmbito da vinculação seria definido por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, **atribui-lhes um poder discricionário, para definirem a amplitude da vinculação** da forma como entendam que melhor se prossegue o conjunto de interesses públicos cuja concretização está em causa, definição esta que não pode dispensar, naturalmente, a avaliação da verificação da existência das condições de ordem material e humana necessárias para a implementação deste novo regime.

Neste contexto em que havia uma evidente **intenção de restringir o âmbito inicial da arbitragem tributária** em relação à amplitude permitida pela lei de autorização legislativa, sendo consabido que a Constituição da República Portuguesa (CRP) e a Lei Geral Tributária (LGT) aludem a vários tipos de tributos, que designam como «*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], a inclusão da palavra «*impostos*» na expressão «*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*» contrastando com a referência mas abrangente a «*actos 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 pretendeu 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 estritos e não extensivamente, pois a ampliação do seu alcance estará presumivelmente ao arrepio do 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 não se pode aventar, com pertinência, que não se colocasse, no momento

---

da emissão daquela Portaria, a necessidade esclarecer com rigor se o âmbito da vinculação abrangia ou não tributos com a designação de «*contribuições*».

A intenção governamental de afastar da vinculação à arbitragem tributária as pretensões relativas a contribuições é confirmada pela alteração efetuada 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).

Por outro lado, utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar-se mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal. A classificação de tributos especiais, designadamente para apurar se devem ser ou não tratados constitucionalmente como impostos é, frequentemente, uma tarefa complexa, objeto de abundante jurisprudência do Tribunal Constitucional. Não há qualquer razão para crer, em termos de razoabilidade, que o legislador, que tem de se presumir que consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), tivesse optado por impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais, em vez de optar pela identificação clara e segura dos tributos a que pretendeu aludir através da designação que legislativamente foi considerada adequada que, além do mais, se compagina melhor com a celeridade de decisões que se visou atingir com a criação da arbitragem tributária.

Para além disso, nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «*contribuição*» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «*imposto*» e não como uma das «*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo

3.º, n.º 2, da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correta e não uma outra que o dissimule.

Assim, em boa hermenêutica, 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 considerada «*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 atividade*»), que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e **expressamente considera «impostos»**). E, paralelamente, 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 enquadrem na definição das referidas «*contribuições especiais*», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.

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 perspetiva legislativa, um dos «*impostos*» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.

Por outro lado, da relegação da definição do âmbito da vinculação para diploma de natureza regulamentar depreende-se que, subjacente à restrição que se pretendeu efectuar estarão também razões pragmáticas relacionadas com a criação das condições práticas para implementação do novo regime, que normalmente se reservam para diplomas de natureza executiva, como são as relativas à disponibilidade de meios humanos da Administração Tributária com formação adequada para a representarem adequadamente nos processos

tributários que exijam formação mais especializada. Neste caso, pelas limitações ao âmbito da jurisdição arbitral que se fazem nas alíneas c) e d) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quanto a litígios relacionados com matéria aduaneira, entrevê-se que estarão razões desse tipo subjacentes a essas restrições à arbitrabilidade de litígios.

Tendo o poder discricionário para definir o âmbito da vinculação sido atribuído aos membros do Governo indicados no artigo 4.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011 e não aos tribunais arbitrais, não podem estes substituir-se àqueles na definição do âmbito da jurisdição arbitral. Desde logo porque os tribunais não possuem o conhecimento de todos os elementos de natureza operacional que podem ter levado os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011. E, depois, porque foi a esses membros do Governo e não aos tribunais arbitrais que a lei atribuiu o poder de definir o âmbito da vinculação.

Pelo exposto, a interpretação correta, alicerçada no teor literal deste artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 e nas regras interpretativas que constam do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, mas tendo também em conta as «*circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*» (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que se pretendeu restringir a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a litígios em que estejam em causa tributos legislativamente classificados como impostos ou explicitamente como tal considerados (como sucede com as «*contribuições especiais*» referidas no n.º 3 do artigo 4.º da LGT), com as exceções arroladas naquela norma.

Assim, é de concluir que não é abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, a apreciação de litígios que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas à CSR.

Pelo que se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 146/2019-T, 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>31</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 exceção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

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.

Razões pela qual voto vencido, quanto a procedência da exceção e em consequência julgaria totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Pedro Guerra Alves

---

<sup>31</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.