

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 538/2024-T

Tema: Contribuição sobre o Sector Rodoviário (CSR) - Competência dos Tribunais Arbitrais - inimpugnabilidade dos atos de liquidação por extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa - Caducidade do direito de ação.

SUMÁRIO:

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) é um tributo que se qualifica como imposto e não como contribuição, pelo que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar matérias a ela respeitantes.
- II. No caso dos autos, o pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação devia ter sido apresentado no prazo de 3 anos, nos termos do disposto no artigo 15º, nº3 do CIEC. Efetivamente, o regime especial do reembolso por erro previsto no CIEC prevalece sobre o regime geral da LGT, por ser um regime especial que afasta a aplicação do regime geral previsto no artigo 78º da LGT.
- III. Uma vez que a liquidação mais antiga, impugnada nestes autos, data de 13.01.2020, o prazo para pedir a revisão e reembolso da CSR terminava em 13.01.2023. O pedido de revisão apenas foi apresentado em 27.11.2023, logo os atos contestados são inimpugnáveis.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Maria do Rosário Anjos (árbitro vogal) e Magda Feliciano (árbitro vogal), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 26-06-2024, acordam (com um voto vencido) no seguinte:

1.

I - Relatório

A..., LDA. (anteriormente designada por B..., Lda.), pessoa coletiva N.º..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Leiria, (doravante designada por Requerente), apresentou em 10-04-2024 pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – “RJAT”), para impugnação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação respeitantes à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), conseqüentemente sobre os atos de liquidação n.ºs ..., ..., ... e ..., relativos aos meses de Dezembro de 2019, Janeiro, Fevereiro e Março de 2020, , no montante total de €40.669.201,98, que incluem o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (“ISP”), a Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) e outros tributos que são objeto daquele pedido, referentes ao período decorrido entre Dezembro de 2019 e Março de 2020, **apenas na parte que respeita ao montante total de €9.016.088,85 liquidado a título de CSR.**

A Requerente por não se conformar com os atos tributários supra identificados, e por considerar que os mesmos enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, apresentou pedido arbitral para a sua anulação, após indeferimento tácito do pedido de revisão dirigido à AT, nos termos previstos no artigo 78.º da LGT.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por Requerida).

O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 10-04-2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 12-04-2024 e automaticamente notificado, na mesma data, à Requerida.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico designou, em 05-06-2024, como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo as signatárias, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 26-06-2024. Por despacho proferido nesta mesma data foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta nos termos do artigo 17º do RJAT.

A Requerida apresentou a sua Resposta, em 09-08-2024.

Em 12-08-2024 foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerente para, no prazo de dez dias, exercer o contraditório quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida.

Por requerimento apresentado em 22-08-2024 a Requerida apresentou a sua resposta, na qual exerce a sua defesa refutando todas as alegadas exceções, concluindo pela improcedência das mesmas.

Em 16-09-2024 foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, com a fundamentação constante dos autos e que se dá por integralmente reproduzida, no qual se fixa prazo para alegações escritas (facultativas) a apresentar pelas partes e define a posterior tramitação do processo.

A Requerente apresentou as suas alegações em 3-10-2024 e a Requerida em 7-10-2024. Ambas reiteram as posições anteriormente alegadas e vertidas nos articulados juntos aos autos. Considerando que com as alegações juntas pela Requerida, esta veio pôr em causa os valores peticionados nos presentes autos, e juntou um conjunto de documentos (95 DIC's – Declarações de Introdução no Consumo), o tribunal arbitral proferiu despacho, em 9-10-2024, pelo qual

notificou a Requerente para, em 10 dias, vir aos autos exercer o contraditório relativamente aos documentos juntos com as alegações da requerida.

Em 24-10-2024, a requerente veio apresentar requerimento com o seguinte teor:

«(...)1. A AT veio juntar um documento, onde consta uma listagem de 95 DIC's, com data de aceitação de Dezembro de 2019.

2. Nas alegações da AT, do artigo 48.º e seguintes vem afirmar que o valor reclamado a título de CSR, na presente ação deveria ser no valor de €8.496.681,37, em vez dos reclamados €9.016.088,85.

3. Mais refere que a diferença em causa, se deve ao facto de haver um erro por parte da Requerente, sobre a data de aceitação e a data de introdução ao consumo, que deverá ser esta que deverá ser levada em conta.

4. Mais indica que o documento junto é uma listagem de DIC's, efetivamente de Dezembro de 2019, mas que já foram reclamadas no Proc. N.º 978/2023-T.

5. Ora, analisando o documento ora junto, a AT tem parcialmente razão.

6. De facto, os DIC's que constam no documento que foi junto pela AT, foram integralmente objeto de impugnação no processo supra identificado, e que alias, a Requerente veio ter provimento.

7. Sucede, porém, que o valor das DIC's constantes no documento junto, não totalizam a quantia de €519.407,48 que a AT vem indicar como não serem devidos.

8. Na verdade, a diferença em causa (das DIC's do anexo) totalizam a quantia de €277.189,51, conforme documento que se junta em anexo como DOC. N.º 1.

9. Neste documento, consta exclusivamente as DIC's indicadas pela AT (já reclamadas no processo N.º 978/2023-T).

10. Desta forma, não resta à Requerente assumir o lamentável lapso de ocorrido na contabilização da CSR, no entanto, conforme a AT identificou, tal erro deveu-se à divergência entre a data de aceitação e a data da introdução ao consumo.

11. Assim, requer-se a V. Ex.ª a redução do pedido no valor de €277.189,51, mantendo-se a reclamação sobre o restante valor, atualizando-se o pedido para o valor de €8.738.899,34.»

Em conformidade com o que vem exposto, atendendo ao requerimento antecedente, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, em 22-11-2024, no qual decidiu pela redução do valor da ação, com a seguinte fundamentação:

«1. A Requerida suscitou, em sede de alegações escritas, a existência de “falta de causa de pedir e da ilegitimidade da Requerente quanto a parte do valor peticionado a título de reembolso” em virtude de a Requerente ter peticionado, nestes autos, um montante de €

519.407,48 respeitante a declarações de introdução no consumo e a uma liquidação de CSR (n.º 1027707, de 12/12/2019) que foi objecto de impugnação, no processo arbitral n.º 978/2023-T, que se encontra presentemente a correr termos no CAAD.

2. Neste contexto, arguindo a falta de legitimidade da Requerente para deduzir o pedido formulado, a Requerida peticionou pela sua absolvição quanto ao valor acima indicado, juntando, para o efeito, aos autos documentos destinados a comprovar a sua pretensão.

3. Notificada para exercer o contraditório sobre os documentos juntos pela Requerida com as suas alegações, veio a Requerente reconhecer que assistia razão parcial àquela, concordando que essas declarações de introdução no consumo “que constam no documento que foi junto pela [Requerida], foram integralmente objeto de impugnação no processo supra identificado”. Porém, acrescentou a Requerente que o montante associado a tais declarações não ascenderia a € 519.407,48, como alegou a Requerida, mas apenas a € 277.189,51.

4. Em face desse reconhecimento, peticionou a Requerente, no exercício do seu direito ao contraditório, a redução do valor do pedido no montante de € 277.189,51, de forma a que o mesmo fosse actualizado para a importância de € 8.738.899,34.

5. Cabendo decidir sobre este pedido apresentado pela Requerente, cumpre começar por sublinhar que, em conformidade com as regras aplicáveis ao processo civil, em particular com o disposto no artigo 265.º, n.º 2, do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, o pedido pode ser, em qualquer altura, reduzido pelo autor (neste caso, a Requerente).

6. No caso presente, mesmo não havendo pleno acordo das partes no que respeita à legitimidade da Requerente quanto ao “valor peticionado a título de reembolso”, crê-se inequívoco que, em função das posições assumidas por ambas, haverá um excesso do pedido inicialmente apresentado pela Requerente junto deste Tribunal, excesso esse que se justificará ser corrigido, nomeadamente por fazer parte do objecto de um outro processo arbitral, a correr termos no CAAD, acima devidamente identificado.

7. Em face do exposto, defere-se a redução do pedido apresentada pela Requerente, que implica a desistência parcial dessa parte do pedido, com as consequências daí resultantes no que tange, nomeadamente, à desistência parcial dessa parte do pedido e à alteração do valor das custas a pagar no presente processo, a fixar no âmbito da decisão final.»

Face ao que vem exposto, decidida que está a questão da redução do pedido nos termos sobreditos, os autos encontram-se conclusos para decisão desde 22-11-2024, com data-limite para decisão até 26-12-2024, nos termos do disposto no n.º1 do artigo 21.º do RJAT, sem prejuízo do disposto no n.º2 deste artigo.

Vejamos, em síntese, as posições assumidas nos autos pelas partes.

A Requerente alega como fundamento da ilegalidade dos atos impugnados, tendo como base o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou previamente nos termos do artigo 78.º da LGT, o seguinte:

«(...) A CSR constituiu até 2022 um imposto incidente sobre os grandes combustíveis rodoviários – gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto - sujeitos também ao ISP, servindo-se, em parte, das regras que disciplinam o ISP, mas constituiu um imposto distinto, com enquadramento legal, estrutura e finalidade próprias. (...)

Ao nível europeu, a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos é enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, que fixa a estrutura comum dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) harmonizados e pela Diretiva n.º 2003/96, de 27 de Outubro de 2003, que cuida especificamente da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos. À luz da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, sendo da iniciativa do legislador nacional e onerando produtos já sujeitos ao ISP, a CSR configurava um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados (excisable goods). Para prevenir que fosse posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Diretiva N.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, subordina a criação destes impostos não harmonizados sobre excisable goods à dupla condição de (a) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e de (b) terem como fundamento um “motivo específico”. (...)

De acordo com a jurisprudência consolidada do TJUE, este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita, sendo que a afetação da receita a despesas determinadas pode constituir um indicador de um “motivo específico” na criação destes impostos. A CSR servia, portanto, para financiar despesas suscetíveis de serem custeadas pelo “produto de impostos de qualquer natureza”, como o são

a manutenção e alargamento da rede nacional de estradas, não se verificando a afetação adequada da receita que o TJUE exige para concluir pela presença de um “motivo específico”. Entende, portanto, aquele Tribunal, que cabe à Administração Tributária o ónus de provar, primeiro, a repercussão do imposto, depois, o enriquecimento sem causa do contribuinte, atendendo aos particularismos económicos que rodeiam as transações, não se podendo voltar o ónus da prova da repercussão e do enriquecimento sem causa contra o contribuinte.

Decorre também da jurisprudência do TJUE, que a invocação de uma exceção de enriquecimento sem causa com o fim de recusar o reembolso de imposto contrário ao Direito da União, exige norma de Direito interno que a preveja. Desta forma, não restam dúvidas e que todos os montantes liquidados pela Requerente, durante o período supra indicado, relativos à CSR deverão ser devolvidos à Requerente, por serem ilegais, pelos motivos supra expostos, anulando-se parcialmente as liquidações supra indicadas, na parte que respeita a título de CSR, devendo tais montantes ser restituídos à Requerente. (...)»

Para além da restituição dos valores peticionados, requer, ainda, a condenação da Requerida “ao pagamento dos juros de mora de todos os valores supra referidos, nos termos do artigo 43.º da LGT.”. [sic]

Por sua vez, a Requerida na sua resposta invoca:

- 1) Matéria de exceção alegada pela Requerida a saber:
 - a. Incompetência absoluta dos tribunais arbitrais para decidir sobre tributos incluídos na categoria jurídica de contribuições;
 - b. Inimpugnabilidade dos atos de liquidação impugnados nos autos e caducidade do direito de ação;
 - c. Intempestividade do pedido de revisão oficiosa e, ainda, caducidade do direito de ação.

- 2) Adicionalmente, a Requerida impugna a matéria alegada nos autos, pugnando pela legalidade dos atos impugnados, uma vez que a Requerente não fez prova do que alega, designadamente da lesão sofrida com os pagamentos efetuados, tanto mais que

o encargo do pagamento da CSR atua por repercussão, pelo que não aceita, nessa medida, o vertido no pedido arbitral. Por último refere a Requerida que nunca e em momento algum o TJUE considera ilegal a CSR, não existindo qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal. Assim, conclui que o ordenamento jurídico português não está em contradição ou antinomia com o Direito da União Europeia, já que até ao momento não existe qualquer decisão judicial transitada em julgado que assim o declare. Em todo o caso, não se verifica, no caso em apreço, qualquer tipo de erro imputável aos serviços, os quais se limitaram a aplicar a CSR, em conformidade com o regime jurídico em vigor. Assim, pugna pela legalidade dos atos de liquidação e pela improcedência total do pedido.

Quanto ao pedido de pagamento de Juros Indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT (erradamente designados juros de mora), refere a Requerida que existe abundante e consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que entende que os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

2. Saneador

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Quanto à competência do Tribunal Arbitral, uma vez que foi suscitada nos autos a exceção de incompetência absoluta deste Tribunal, será apreciada de seguida.

*

Considerando toda a matéria de exceção suscitada pela Requerida importa apreciar a matéria de facto (provada e não provada), na medida em que se afigura relevante para a decisão das exceções alegadas. Seguidamente, será apreciada a alegada incompetência do Tribunal arbitral, que é de conhecimento prioritário, nos termos do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, cujo objeto social reside, entre outras atividades, no comércio a retalho de combustíveis (anteriormente designada por B..., Lda) com o n.º de pessoa coletiva 513 976 027, e com sede na ..., Rua..., ..., ...-... Leiria;
- B) No contexto da atividade exercida pela Requerente, e com base nas declarações de introdução no consumo por esta realizadas, a AT emitiu os atos de liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos, relativos aos meses entre dezembro de 2019 e março de 2020, conforme quadro infra:

Periodo	N.º da liquidação	Data	ISP (euros)	CSR (euros)	DOC. N.º
2019/12		13/01/2020	10 835 123,51 €	2 244 503,43 €	1
2020/1		12/02/2020	10 264 232,24 €	2 190 009,67 €	2
2020/2		12/02/2020	10 269 359,87 €	2 468 392,61 €	3
2020/3		13/04/2020	9 300 486,36 €	2 113 183,14 €	4
			40 669 201,98 €	9 016 088,85 €	

- C) Os montantes agregados constantes do quadro antecedente correspondem aos valores de imposto ISP e CSR calculados pela Requerente e aceites pela Requerida,

com base nos Documentos Únicos de Cobrança e Introdução no Consumo constantes dos Documentos n.ºs 1 a 4 juntos aos autos em anexo ao pedido arbitral e do processo administrativo junto pela Requerida;

- D) Nos presentes autos está em discussão o montante de 8.738.899,34€, conforme redução do pedido formulado pela Requerente e previamente decidido pelo Tribunal;
- E) Em 23-11-2023, a Requerente apresentou pedido de revisão dos atos tributários de liquidação identificados nos autos, rececionado a 27-11-2024, o qual não foi decidido nos 4 meses subsequentes à data da sua apresentação, considerando-se tacitamente indeferido;
- F) Em 10-04-2024, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

2.2. Factos não provados

Não existem quaisquer outros factos considerados como não provados com relevância para a decisão arbitral.

Acresce que, no que diz respeito à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT]. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

2.3. Motivação quanto à matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e no processo administrativo junto aos autos pela Requerida. Assim, os documentos juntos aos autos pela requerente e os constantes do processo administrativo junto pela Requerida fundamentam os factos provados em A), B), C) e E) do probatório. Os factos

provados constantes de D) assentam nos documentos juntos aos autos pela requerida em sede de alegações escritas, contraditados parcialmente pela Requerente, pelo que o Tribunal considerou como provado o valor assente pelas partes como sendo o valor em discussão nos autos. Por fim, o facto provado em F) resulta provado pelo registo no sistema de gestão processual do CAAD.

Posto isto, cumpre decidir.

Resulta dos autos que a Requerida AT na resposta invocou matéria de exceção, pelo que o seu conhecimento precede, obrigatoriamente, o conhecimento da questão de direito relacionada com a eventual ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, e bem assim da sua alegada desconformidade com o Direito da União Europeia.

3. Análise da matéria de exceção suscitada pela Requerida

3.1. Questão da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria

A primeira exceção invocada pela Requerida AT é a da incompetência do Tribunal Arbitral. Para responder a esta questão há que ter em devida conta a natureza do pedido e a causa de pedir subjacente.

Ora, a Requerente suscita, no seu pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral declare: «Anulação parcial das liquidações oficiosas N.ºs ..., ..., ... e ..., relativos aos meses de Dezembro de 2019, e Janeiro, Fevereiro e Março de 2020, com vencimento a 13/1/2020, 12/2/2020 e 13/4/2020, no valor global de **€9.016.088,85**, (nove milhões e dezasseis mil e oitenta e oito euros e oitenta e cinco cêntimos); b) Condenação da Requerida na restituição do valor pago relativo às liquidações identificadas na alínea a); c) Condenação da Requerida no pagamento dos juros de mora, até integral pagamento; d) Condenação da Requerida de todas as taxas devidas ao Centro de Arbitragem Administrativa.»

Por sua vez, a Requerida, na sua Resposta, suscitou a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria porquanto entende, em síntese, que a Autoridade Tributária e Aduaneira está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais, apenas e só, nos

termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2.º que dispõe que os serviços e organismos referidos 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* (...). Alega, por isso a Requerida que, no caso dos autos, “foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições”(…) Assim, conclui a Requerida que estando em causa a apreciação da legalidade de uma contribuição (Contribuição de Serviço Rodoviário - CSR) e não de um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal.¹

Ora, com o devido respeito por diferentes entendimentos jurisprudenciais, nomeadamente arbitrais, é entendimento deste tribunal arbitral que não se trata, na verdade, de contribuição, mas antes de um imposto. Entendimento este que não é unânime, como resulta do voto de vencido que consta da presente decisão. Trata-se, sem dúvida, de uma questão controvertida. Com esta ressalva, entende este Tribunal que não estamos perante uma Contribuição, mas sim perante um imposto. Esta qualificação da natureza jurídica do tributo em causa é, pois, essencial para a determinação da competência do Tribunal arbitral.

Posto isto, é entendimento deste Tribunal que o que determina a qualificação de um tributo como “*contribuição financeira*” é o facto desse tributo ter por finalidade compensar prestações administrativas de que o sujeito passivo dessa mesma contribuição seja presumidamente beneficiário ou que a elas tenha dado causa. Não importa, pois, a designação que o legislador atribui ao tributo, mas sim a sua natureza intrínseca, a qual tem de respeitar os princípios subjacentes à qualificação de cada categoria de tributo.

Dito de outro modo, e retornando ao caso concreto da CSR, seria necessário que a prestação pública beneficiasse o respetivo sujeito passivo. Assim sendo, não se vislumbra como considerar a CSR uma contribuição, já que esta é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (entidade titular da correspondente receita), os sujeitos passivos são as empresas

¹ Para reforço da sua posição, cita a Requerida o teor da decisão proferida pelo CAAD, em 29-05-2023, no âmbito do Processo n.º 31/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa e enumera diversas outras decisões favoráveis à sua posição.

responsáveis pela introdução no consumo dos produtos petrolíferos (principalmente empresas distribuidoras de combustíveis) mas os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal é a população em geral, incluindo tanto os utilizadores da rede rodoviária nacional concessionada à Infraestruturas de Portugal, como os utilizadores de vias rodoviárias não incluídas da rede concessionada. Ora, esta generalidade contraria a alegada natureza de contribuição da CSR.

Ainda a este respeito, e seguindo de muito perto a posição assumida nos Acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.ºs 113/2023-T, de 15-07-2023, 410/2023, de 13-11-2023, 375/2023-T, de 15/01/2024, 101/2024, de 04-06-2024, 957/2023-T, de 08-07-2024 e, mais recentemente, a decisão proferida no processo n.º 240/2024-T, de 04-11-2024, entre muitas outras que nos dispensamos de mencionar, entende este Tribunal Arbitral que a CSR configura um verdadeiro imposto e, nessa medida, está na esfera de competência atribuída legalmente aos Tribunais arbitrais e na esfera da auto vinculação da Autoridade Tributária.

Com efeito, a competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2.º do RJAT, compreende a apreciação de pretensões que visem a “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” e a “*declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais*”.

Nesta matéria, segue-se o entendimento seguido na decisão arbitral proferida no processo 957/2023, ao qual se adere integralmente, e que passamos a citar:

«O artigo 4.º, n.º 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. E o diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que no seu n.º 2, sob a epígrafe “Objeto de vinculação”, e com a alteração resultante da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, dispõe que “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;

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;

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição anti abuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.

A referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira (aqui também designada por Requerida).

A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral, mas tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais, podendo estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo. A este propósito, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, de 06-07-2012, depois seguido por diversos outros arestos, consignou que “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar,

limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT]. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece 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, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral”.

Assim, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: (i) refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos Tribunais Arbitrais e (ii) a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária.

Nestes termos, terá assim de se concluir que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos (com a exclusão de outros tributos) e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.

A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

Por outro lado, a LGT passou a incluir, entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.

Neste âmbito, a doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas colectivas, na medida em

que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas.

*A este respeito, como referem Gomes Canotilho/Vital Moreira, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas”.*²

*Neste sentido, as contribuições são tributos (com uma estrutura paracomutativa), dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas.*³

*Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias (designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa), admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro.*⁴

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

Analisando a contribuição em apreço (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a mesma visa financiar a rede rodoviária nacional [a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A. (IP)], sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º) (...) a referida contribuição

² Neste âmbito, vide Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095.

³ Nesta matéria, vide Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2015, pág. 287.

⁴ Cfr., entre outros, o Acórdão n.º 365/2008, de 02-07-2008 (Relator Conselheiro João Cura Mariano).

corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º). Esta contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) e é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (artigo 5.º, n.º 1).

O produto da CSR constitui receita própria da actualmente denominada IP (artigo 6.º).

A actividade de conceção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objecto de financiamento através da CSR foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. (agora denominada IP) e, pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitui receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)).

Por outro lado, naquelas bases da concessão é estabelecido, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental” (Base 2, n.º 4, alínea b)).

Assim, à luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira.

Como se refere no Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 304/2022-T, de 05-01-2023, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva.

A contribuição é estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3.º, n.º 2), agora denomina IP, sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade desenvolvida por

aquela entidade, a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (artigo 3.º, n.º 2).

Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à IP é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários.

Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

Nestes termos, o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da actividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (agora IP), verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”.»

Posto isto e retornando ao caso dos presentes autos e à questão da qualificação jurídica do tributo designado por “CSR”, é entendimento deste Tribunal arbitral que não existindo (e não existe) qualquernexo específico entre o benefício da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos do tributo, **não pode este ser classificado como contribuição, mas sim como imposto.**

Acresce, ainda, um outro argumento que assenta no paralelismo que, por vezes, se tenta estabelecer entre a CSR e a CESE (Contribuição especial para o Sector Energético), o que, contudo, não se afigura correto uma vez que a caracterização da CESE é distinta da CSR, e por ser assim, não é aplicável a jurisprudência arbitral que veio declarar a incompetência do Tribunal Arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a CESE.⁵ Ora, a CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o

⁵ Neste sentido, cfr: Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 714/2020-T, de 12-07-2021.

Sector Energético (CESE) na medida em que a receita obtida pela CESE⁶ é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, com o objetivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, e tem por base uma contraprestação de pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional.

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

Nestes termos, como se disse no Acórdão supracitado, proferido no processo n.º 957/2023-T, a propósito da comparação entre a CSR e a CESE, que clarifica a distinção e ajuda a melhor alcançar a natureza da CSR, que passamos a citar: «*a CESE trata-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.*» Bem se vê, por tudo o que fica exposto, que essa bilateralidade não existe no caso da CSR, que sobre todos os pontos de vista mencionados assume natureza típica de um imposto.

Por último, aos argumentos expostos acresce mencionar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), (que a Requerente invoca embora sem concretizar) reforça este entendimento quanto à qualificação da CSR como imposto. Segundo o TJUE, à luz do Direito da União Europeia, esta qualificação “*compete ao Tribunal de Justiça*”, em função das características objetivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada

⁶ A CESE foi criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, como contribuição extraordinária que tem “*por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético*”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional.

pelo direito nacional (cf. Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia, processo C-189/15, acórdão de 18 de janeiro de 2017, §29; e Test Claimants in the FII Group Litigation, processo C-446/04, acórdão de 12 de dezembro de 2016, §107, entre outros). Ora, a acrescer a estas decisões, o TJUE teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão atinente à CSR no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T, no qual foi promovido um pedido de reenvio prejudicial.

Analisada a decisão proferida pelo TJUE no âmbito do referido processo, conclui-se que este qualificou a CSR como imposto, porquanto na decisão (Despacho do Tribunal de Justiça de 07 de fevereiro de 2022 Vapo Atlantic, processo C-460/21) o Tribunal de Justiça, não colocou em causa essa qualificação e assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito *funcional* ou autónomo de imposto indireto que abrange «*quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado.*»⁷

Seguindo o raciocínio inerente à decisão do TJUE, o tributo criado pela lei portuguesa – e que este designou por “*contribuição*” – constitui um imposto porquanto, por opção do legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal suscetível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118. Ou seja, o legislador português apesar de classificar o tributo como “*contribuição*”, definiu a respetiva incidência subjetiva em termos análogos à do ISP (artigo 5 da Lei n.º 55/2017, de 31 de agosto), colocando-se, assim, no âmbito de aplicação do artigo 1, n.º 2 da Diretiva 2008/118. Isto significa que, como mencionado na decisão proferida no processo 957/2023-T, supracitado, «*mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR houvesse de ser qualificada como uma contribuição financeira (inconstitucional, desde já se avança), nem por isso ela – tal como está desenhada – deixaria de ser um imposto indireto na aceção da Diretiva. Isto sob pena de os Estados-membros poderem, em função da maior ou menor*

⁷ Vd. par. 26 do Despacho Vapo Atlantic.

criatividade constitucional em termos de tributos públicos, frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indiretos sobre o consumo.»

Por tudo o que fica exposto, considerando os princípios da interpretação conforme e do primado do Direito da União Europeia (consagrado no artigo 8, n.º 4 da CRP)⁸ conclui-se que a CSR configura um imposto indireto sobre o consumo de produtos petrolíferos e, em consequência, impropede a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

Porém, alega a Requerida, à cautela, que mesmo que sucumba a alegada incompetência relativa, sempre teria de se considerar o Tribunal Arbitral incompetente em termos absolutos.

Vejamos, pois, se assim é.

3.2. Questão da exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria

Do ponto de vista da Requerida, ainda que se entenda ser o tribunal competente para apreciar a legalidade da CSR, sempre existiria incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, por outra via porquanto, como resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral e sua fundamentação, o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a ilegalidade do regime da CSR, no seu todo, pretendendo, outrossim a sua suspensão ou a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, o que se afigura inaceitável.

Em suma, na ótica da Requerida, o que se pretende nos presentes autos é, em bom rigor, suspender a eficácia de atos legislativos, o que manifestamente excede o âmbito da competência do Tribunal arbitral, o qual apenas pode conhecer de um contencioso de mera anulação, o qual *«não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação.»*

⁸ Cfr, ainda, Acórdão do Tribunal Constitucional, no processo n.º 422/2020.

Mas, também nesta alegação não assiste razão à Requerida.

Seguindo de perto a jurisprudência arbitral supracitada e, ainda, a constante da decisão proferida no processo arbitral n.º 564/2020-T, o tribunal arbitral afigura-se materialmente competente.

Na verdade, a Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral (na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa relativo à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR praticados pela Requerida. Para sustentar este pedido invoca a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, não tendo sido suscitada suspensão de normas ou a sua inaplicabilidade por inconstitucionalidade. Mas, ainda que tivesse sido suscitada essa inconstitucionalidade, importa ressaltar que tal é sempre possível por via de recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais que recusem a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou apliquem norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada durante o processo (inconstitucionalidade concreta; artigo 204.º e artigo 280.º, n.º 1 da CRP).

Dito de outro modo, resulta do disposto no artigo 204.º da CRP, que os tribunais têm competência própria, no âmbito desta inconstitucionalidade concreta, sem distinção entre Tribunais Estaduais e Arbitrais, o que não se confunde com a competência do Tribunal Constitucional, que intervém em sede de recurso de constitucionalidade ou no âmbito da fiscalização abstrata da constitucionalidade. O próprio Tribunal Constitucional tem vindo a afirmar que os Tribunais Arbitrais (necessários ou voluntários) são também tribunais, dispondo do poder-dever de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso de um processo arbitral e de recusar a aplicação das que considerem inconstitucionais.

Nada obsta, portanto, a que o Tribunal Arbitral se pronunciasse sobre a questão de constitucionalidade no âmbito do controlo difuso a que se refere o artigo 204.º da Constituição, se tal questão tivesse sido suscitada, o que, todavia, não sucedeu nos presentes autos.

Por último, e para rematar esta questão, no caso está em causa a desconformidade do regime da CSR com a o regime previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, matéria que não pode deixar de estar abrangida pela competência contenciosa do

Tribunal Arbitral. Como é sabido as normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8.º da Constituição). Logo, a impugnação judicial de uma liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito internacional convencional.

Pelo que, sem necessidade de maior explanação, conclui-se, mais uma vez, pela improcedência da exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

3.3. Questão da inimpugnabilidade do ato de indeferimento tácito.

Vejamos, agora se assiste razão à Requerida quanto à segunda exceção. Alega a Requerida que, independentemente da natureza do tributo em questão, não se verifica um pressuposto essencial que permitiria à Requerente apresentar junto deste tribunal a impugnação dos atos de liquidação de CSR. Esta alegação tem por base o facto de a Requerente ter apresentado *«junto da Alfândega de Alverca um pedido de revisão oficiosa em 23/11/2023, o qual foi entregue em 27/11/2023, sendo que o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) vem interposto com fundamento na presunção do indeferimento tácito do mesmo pedido. Sucedendo, porém, que à data da apresentação do PPA, que ocorreu em 10/04/2024, ainda se encontrava a decorrer o prazo de 4 meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT para a tomada decisão por parte da AT.»*

Argumenta a Requerida, em suma, que o pedido de revisão oficiosa foi entregue em 27/11/2023, quando o referido prazo de 4 meses só terminaria em 27/04/2024, data em que se presume o indeferimento tácito, sendo a partir desta data (27/04/2024) que se inicia a contagem dos 90 dias previstos no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, para a apresentação da ação arbitral.

Assim, ao tempo em que foi apresentado o pedido arbitral o suposto indeferimento tácito ainda não ocorrera, e, nessa medida, um ato que ainda não existe é inimpugnável. Não existindo *«o pressuposto que permitiria à Requerente, o exercício do direito de ação, sobre o qual*

assenta a sua pretensão, inexistente, conseqüentemente, o direito de impugnar as liquidações de CSR cuja legalidade pretende ver sindicada.»

Presumindo-se indeferido o pedido de revisão oficiosa para efeitos de impugnação, judicial ou arbitral, após o termo do prazo legal de decisão do órgão competente, que, como se disse, nos termos do artigo 57.º da LGT, é de 4 meses, que se conta, de forma contínua, nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

Chegados aqui, é fácil de demonstrar o lapso da Requerida na contagem deste prazo, porquanto, efetivamente, sendo este de quatro meses, como bem menciona, com termo inicial na ocorrência do facto relevante (a apresentação do pedido de revisão), o indeferimento tácito já se havia verificado. Vejamos: o prazo iniciou em 27/11/2023 e terminou a 27/03/2024. A partir desta data formou-se a presunção de indeferimento tácito, podendo a Requerente apresentar pedido arbitral para impugnação do ato no prazo legalmente previsto, ou seja, 90 dias a partir da data da mencionada presunção (cf. artigos 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT). E foi, precisamente isso que sucedeu ao apresentar o seu pedido arbitral em 10-04-2024. Conclui-se, assim, pela tempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

Assim, improcede este primeiro argumento da Requerida, de inimpugnabilidade do ato de indeferimento tácito, com os concretos fundamentos invocados pela Requerida acima identificados

3.4. Quanto à intempestividade do pedido de revisão oficiosa e caducidade do direito de ação

Alega, ainda, a Requerida que *«há muito foi ultrapassado o prazo de reclamação graciosa das mesmas liquidações de ISP/CSR, que a ora Requerente também não apresentou.»* Considerando que as liquidações foram efetuadas em 13/01/2020, 12/02/2020 e 13/04/2020, à data da apresentação do PPA, que ocorreu em 10/04/2024, já havia caducado o direito de ação. Isto porque, *«já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, referente ao gasóleo adquirido pela Requerente no ano de 2019; e em 11-05-2023 já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR.»*

Nesta questão, há que aferir se é aplicável o prazo previsto no artigo 15º do CIEC's ou se, como pretende a Requerente, o prazo mais alargado previsto no nº1 do artigo 78º da LGT. E, como se verá, o prazo prevalecente deve ser o previsto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, dado tratar-se de uma norma especial que afasta a aplicação da regra geral, esta, sim, prevista na LGT. Ou seja, neste ponto tem razão a Requerida AT, quando alega que, face ao prazo previsto no nº3 do artigo 15º do CIEC's, o prazo mais alargado para apresentar o pedido de revisão é o de 3 anos. Ora, sendo assim, com referência a todas as liquidações em discussão nestes autos já havia decorrido o prazo dos 3 anos, pelo que se tornaram inimpugnáveis, por extemporaneidade do pedido de revisão.

Segundo a Requerente, a jurisprudência arbitral tem entendido que: *“os sujeitos passivos podem provocar, através de um pedido, o procedimento de revisão oficiosa da liquidação no prazo estabelecido no nº 1 do art.º 78.º da LGT, sempre que invoquem para isso erro imputável aos serviços. O erro imputável aos serviços compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro. O erro de direito pode consistir numa ilegalidade abstrata, ie. numa ilegalidade da norma tributária. A ilegalidade abstrata pode ser originada numa incompatibilidade entre a norma tributária e o direito da União Europeia. Deste modo, conclui-se que a Requerente podia, efetivamente, pedir a revisão das liquidações, com base na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º, invocando a desconformidade da Contribuição de Serviço Rodoviário com a Diretiva n.º 2008/118/CE. Por conseguinte, o pedido de revisão não foi intempestivo, pelo que não se verifica a alegada caducidade do direito de ação (...)”*.

Contudo, independentemente do entendimento jurisprudencial invocado, o que releva para a decisão do caso concreto é a factualidade apurada nos presentes autos e o regime jurídico aplicável. Há, pois, que aferir se este pedido de revisão foi ou não tempestivo, sob pena de inimpugnabilidade dos atos de liquidação contestados decorrente da respetiva consolidação na ordem jurídica.

O regime especial do reembolso por erro previsto no CIEC prevalece sobre o regime geral da LGT, como se disse, por ser um regime especial que afasta a aplicação do regime geral.

Determina-se no artigo 15.º, n.º 3 do CIEC que “*O pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente no prazo de três anos a contar da data da liquidação do imposto*”.

Neste sentido, o prazo para apresentar a revisão das liquidações de CSR é de 3 anos (ao invés de 4 anos como pretende a Requerente). A contagem do prazo para a apresentação do referido pedido de revisão, inicia-se, portanto, a partir da data do ato de liquidação (global) do imposto, ou seja:

Atos de liquidação	Data da liquidação
...	13/01/2020
...	12/02/2020
...	12/03/2020
...	13/04/2020

Como se evidencia neste quadro, todos os atos de liquidação foram emitidos em datas compreendidas entre janeiro e abril de 2020. Logo, uma vez que a liquidação mais antiga data de 13.01.2020, o prazo para pedir a revisão e reembolso da CSR terminava em 13.01.2023. Como o pedido de revisão apenas foi apresentado na Alfândega de Alverca em 27.11.2023, conclui-se que o mesmo é intempestivo.

Consequentemente, os atos de liquidação que versaram aquele pedido tornaram-se inimpugnáveis, porque há muito consolidados na ordem jurídica, sem possibilidade de nova contestação graciosa ou judicial para conhecimento de eventuais ilegalidades originadoras de anulabilidade daqueles atos (neste sentido *vide* os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 02-04-2009, proc. n.º 0125/09, de 10-05-2017, proc. n.º 01490/15, de 31-05-2017, proc. n.º 01609/13 e de 03-05-2023, proc. n.º 0697/22.0BEPRT).

Apesar de a Requerida ter extraído da extemporaneidade da revisão oficiosa apresentada pela Requerente a consequente caducidade do direito de acção, esta é consequência que não se confunde com a inimpugnabilidade dos atos contestados. Com efeito, o pedido de pronúncia arbitral da Requerente é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias conforme acima mencionado, contudo, os actos de liquidação que se pretende sindicar já não são passíveis de ser contestados.

Assim explica o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 31-05-2017, proc. n.º 01609/13, no qual se sumariou o seguinte “(...) *sendo a petição inicial de impugnação judicial deduzida no prazo previsto no art.º 102º, n.º 1, alínea d), do CPPT, não pode deixar de se concluir pela sua tempestividade. (...) A concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do acto e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial.*”.

Sublinha-se a este respeito que desde que não altere a causa de pedir – o que não é o caso –, o tribunal arbitral é livre na qualificação jurídica dos factos alegados, não estando vinculado à posição defendida pelas partes no que respeita à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (cf. artigo 5.º n.º 3 do CPC e 95.º do CPTA).

Acresce dizer que a inimpugnabilidade dos atos de liquidação contestados é uma exceção dilatória insuprível e de conhecimento officioso (cf. artigos 89.º, n.º 4, alínea i) do CPTA e 2.º, alínea c) do CPPT), o que significa que sempre teria este tribunal de apreciar a sua verificação, independentemente dos concretos fundamentos e da concreta qualificação jurídica invocada pelas partes.

Nestes termos, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que procede a exceção da inimpugnabilidade dos atos de liquidação, com base na extemporaneidade do pedido de revisão, cujo indeferimento tácito está na origem do pedido arbitral, o que determina a absolvição da Requerida da instância (cf. artigo 278.º, n.º 1, alínea e), do CPC).

4. Questões de conhecimento prejudicado

Face ao sentido desta decisão, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

5. Responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*”. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo

tirou proveito. Nos termos do n.º 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade integral por custas deve ser imputada à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, com as consequências daí decorrentes.

6. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral Coletivo em:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar atos de liquidação de CSR e de inimpugnabilidade do ato de indeferimento tácito;
- b) Julgar procedente a exceção de extemporaneidade do pedido de revisão e, em consequência, de inimpugnabilidade dos atos de liquidação contestados.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **8.738.899,34 Euros** (*oito milhões, setecentos e trinta e oito mil, oitocentos e noventa e nove euros e trinta e quatro cêntimos*), indicado pela Requerente sem oposição da Requerida.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €108.630,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 19-12-2024

Os Árbitros

Carla Castelo Trindade
(Presidente)

Maria do Rosário Anjos
(Árbitro Adjunto e relatora)

Magda Feliciano

(Árbitro Adjunto
Com Declaração de Voto)

Declaração de Voto Vencido

Entendo não poder subscrever a posição que fez vencimento pelas razões que, sinteticamente, passo a expor:

- a) No que concerne à arbitrabilidade do *thema decidendum*,

Por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais reporta-se apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados

como contribuição (Vide, entre outros, CAAD, Proc. 138/2019-T, Proc. 248/2019-T, Proc. 123/2019-T, Proc. 182/2019-T, Proc. 585/2020-T, Proc. 714/2020-T).

Na verdade, a interpretação correcta, 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, 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 classificados como impostos.

É hoje consensual que a jurisdição arbitral abrange apenas pretensões relativas a impostos, não incluindo outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária, decorrente do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não sendo tal limitação nem inconstitucional nem violadora do princípio da igualdade, na vertente de proibição do arbítrio, previsto no artigo 13.º, n.º 1, da Constituição, nem por violação do direito de acesso aos tribunais e à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 545/2019, de 16.10.2019, Decisão Sumária do TC n.º 70/2024, de 8.02.2024).

Ora, contrariamente ao defendido na Decisão, entende-se que a CSR é uma contribuição financeira e não um imposto, pelo que entendo que este Tribunal deveria declarar-se incompetente em razão da matéria.

Na verdade, de acordo com letra da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a CSR foi concebida e designada de Contribuição (e não de imposto), com o objectivo de financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E., actualmente Infraestruturas de Portugal (IP), através dos respectivos utilizadores e, subsidiariamente pelo Estado, constituindo receita própria da IP.

Segundo o referido regime legal, a CSR constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, que constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal.

Configurando-se a CSR numa lógica bilateral assente numa óptica grupal (utilizadores) para financiar a IP, a quem cabe desenvolver a actividade de concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional entende-se que a CSR não é um imposto, uma vez que só é devido pela utilização de gasolina e gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP) e dele não isentos.

Também não se afigura concebível qualificar a CSR como uma taxa, na medida em que a CSR não assenta numa equivalência estritamente individual, não se dirige 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, numa relação de bilateralidade genérica.

Assim, entende-se que as contribuições financeiras, mesmo que ilegais (como parece ser a CSR em face da decisão de Reenvio Prejudicial de 7.02.2022, Proc C-460/21, do TJUE) não constituem por presunção/atracção/conversão ou residualidade um imposto (Vide Filipe de Vasconcelos Fernandes, As contribuições financeiras no sistema fiscal português, pág. 71 e ss, Gestlegal). Na verdade, entende-se que as contribuições financeiras constituem figuras “híbridas” ou “*tertium genus*” entre as taxas e os impostos “*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). Na mesma linha, seguem, por exemplos, as decisões proferidas pelo TC n.º 539/2015, 344/2019, 255/2020

Considerando-se que, à luz do regime legal da CSR, esta constitui um tributo que resulta da necessidade financiar uma entidade pública que tem como propósito gerir a rede rodoviária nacional, encontrando-se a sua receita consignada a esse fim/entidade; a CSR incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, que beneficiam da gestão da IP, enquanto utilizadores das estradas da rede nacional; e o facto gerador do tributo consubstancia uma prestação administrativa (a cargo da IP) presumivelmente provocada ou aproveitada por um

grupo em que o sujeito passivo se integra, concluímos que estamos perante uma contribuição – (Cfr. Acórdão do TC n.º 255/2020).

Esta qualificação da CSR como contribuição não resulta afastada por qualquer Decisão do TJUE, que se conheça a esta data, nem tão pouco do Despacho do TJUE, de 7.02.2022 Proc. C-460/21 – Vapo Atlantic, sendo certo que o Tribunal Constitucional já se pronunciou pela não inconstitucionalidade da interpretação defendida (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 545/2019, de 16.10.2019, Decisão Sumária do TC n.º 70/2024, de 8.02.2024).

Pelo exposto, classificando-se e qualificando-se a CSR como uma contribuição financeira, a questão material submetida a este Tribunal é, no m entender, não arbitrável.

Louvo-me, assim, das Decisões do CAAD n.º 508/2023, de 16.11.2023 n.º 31/2023-T, de 29.05.2023. n.º 520/2023-T, de 16.11.2023, n.º 675/2023-T, de 16.02.2024, n.º 149/2024-T, de 4.06.2024, n.º 372/2023-T, de 25.01.2024 e CAAD n.º 876/2023-T, de 23.04.2024

- b) No que respeita à intempestividade do pedido de revisão oficiosa e caducidade do direito de acção

Também não acompanho a Decisão, no que concerne à intempestividade do pedido do pedido de revisão oficiosa, com base na aplicação à situação *sub judice* do prazo de reembolso previsto no artigo 15.º do Código dos IEC, não só porque não qualifico a CSR como imposto, mas também porque, independentemente dessa qualificação, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa com base no artigo 78.º n.º 1 da LGT e não um pedido de reembolso com base na norma especial aplicável aos IEC.

Na verdade, resulta dos factos alegados pela Requerente que foi apresentado pedido de revisão oficiosa, com base no artigo 78.º, n.º 1 da LGT com fundamento em erro da AT. Não resulta dos factos alegados ou provados nos autos que a Requerente apresentou pedido de reembolso com base em erro de Direito, nos termos do artigo 15.º do código dos IECS. A subsunção do pedido da Requerente à situação prevista no artigo 15.º do Código dos IEC não

assenta em factos alegados e demonstrados, mas de uma assunção de Direito, que não acompanhamos. Conquanto, a norma prevista no Código dos IEC (artigo 15.º) não é uma norma apta a afastar a aplicação do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, para o qual o artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto remete, uma vez que a base legal do pedido de revisão oficiosa está para além do pedido de reembolso com base em erro de liquidação previsto no artigo 15.º do Código dos IEC (Vide, entre outros, CAAD n.º 396/2023-T, de 21.03.2024).

Não tem, portanto, a base legal – artigo 15.º do Código dos IECS, enquanto norma especial, aptidão para abarcar, em exclusivo, toda e qualquer revisão de actos tributários sujeitos ao Código dos IEC, nem para afastar a aplicação da norma geral prevista no artigo 78.º, n.º 1 da LGT, que institui um meio alternativo e/ou complementar de impugnação, enquanto norma estruturadora do Estado de Direito Democrático e de responsabilização do Estado, que entronca no princípio da legalidade, da justiça e da igualdade.

Como tem sido clarificado pelo STA, o conceito de “*erro imputável aos serviços*” previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT deve ser interpretado no sentido de compreender os erros de direito cometidos pela AT, resultem eles da má interpretação das normas legais em vigor ou da aplicação de normas desconformes com o bloco de legalidade que lhes serve de parâmetro, designadamente o Direito Europeu (cfr., v. g., Acórdão do STA de 7.4.2022 – Proc n.º 02031/16OBEBRG, Acórdão do TCAS de 5-11-2020 – Proc n.º 328/05.3BEALM, Acs. do STA de 10.1.2007 – Proc. n.º 0523/06 e de 8.2.2017 – Proc. n.º 0678/16).

Na verdade, qualquer outra interpretação, como a que fez vencimento, conduzirá a uma violação dos direitos e garantias dos contribuintes, para além de, no caso concreto, colocar mesmo em causa o princípio da efectividade do direito da União Europeia.

Sendo certo que, em face da Jurisprudência do TJUE, há efectivamente erro de direito associado às liquidações impugnadas, no que respeita à CSR, entende-se, contrariamente ao Decidido, que o pedido da Requerente é tempestivo, à luz do artigo 78.º, n.º 1, 2.º parte da LGT.

É o que se me oferece dizer.

Razões pelas quais voto vencido.

Magda Feliciano

