CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 578/2026-T

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

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO

1 – O Tribunal Constitucional na Decisão Sumária de 09.02.2024, processo n.º 1347/2023, decidiu não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 12.03, interpretada no sentido de estarem sujeitos à arbitragem tributária, somente os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

2 – A Lei Orgânica da AT aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, fixa como uma das suas missões, administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, - n.º 1 do artigo 1.º, e como atribuições assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público -. alínea a), do n.º 2.

3 - A CSR, ainda que se desvalorize a sua natureza jurídica de contribuição, ou «tertium genus», como resultado de uma combinação de características de imposto e taxa, e seja considerado um imposto, como sugere a interpretação do TJUE e vem sendo seguido por uma maioria jurisprudencial arbitral, não pertence à categoria de tributo, cuja missão da AT impõe proceder à sua administração, e encontra-se fora da jurisdição arbitral por força da Portaria n.º 112-A/2011. de 22 de março, que estabeleceu o regime de vinculação aos impostos por si administrados (impostos em sentido estrito).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A intervenção da AT é meramente instrumental para efeitos de cobrança em favor da Infraestruturas de Portugal S.A.

I – RELATÓRIO

1 – A... LDA, com o NIPC..., com sede na Rua...– R/Chão, ...-... ..., doravante designada por Requerente, veio ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 10,º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (RJAT), e do artigo 102.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral, solicitando a declaração da ilegalidade e anulação de rejeição/indeferimento de pedido de revisão oficiosa e a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) que oneraram as aquisições de combustível por si efetuadas entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, com a consequente devolução do montante de 6100,68 €, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

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

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 18.05.2026, e aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), tendo sido notificado à AT em 20.05.2026.

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

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 06.07.2026.

Assim, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, sem que a AT nada viesse dizer, o Tribunal Arbitral com Árbitro Singular ficou constituído em 24.07.2026.

Preliminarmente, a Requerida apresentou um requerimento em 29.06.2026. a solicitar que lhe fosse indicado os atos de liquidação que estavam subjacentes ao pedido de anulação da CSR e do consequente pedido de reembolso da CSR.

Por Despacho do Sr. Presidente do CAAD, de 29.06.2026, foi decidido que a apreciação da questão fosse relegada para o decurso do próprio processo.

Em 27.07.2026, a Requerida foi notificada para, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, contestar e juntar o respetivo processo administrativo, o que fez em 28.09.2026.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

3. Uma vez que no documento foram suscitadas exceções da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, da ilegitimidade da Requerente e da caducidade do direito de ação, a Requerente foi notificada em 29.09.2026 para, no exercício do direito ao contraditório, querendo, se pronunciar sobre as mesmas, o que fez através de resposta apresentada em 12.10.2026.

4. Por despacho de 15.10.2026, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi fixado às Partes, um prazo de dez dias, para, querendo, apresentarem alegações escritas, o que vieram a fazer em 22.10.2026.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

5. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, sendo legítimas, à luz dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e estão devidamente representadas.

6. O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver nem questões prévias sobre as quais o Tribunal Arbitral se deva pronunciar.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

A - Da Requerente

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

a) É uma sociedade comercial que se dedica, designadamente, à atividade de construção civil e obras públicas, comércio, importação e exportação de materiais, equipamentos e máquinas de construção, remodelação de imóveis, impermeabilização, pavimentos técnicos e injeções, consultoria técnica e de engenharia, tendo, para o exercício da respetiva atividade, adquirido diversos produtos petrolíferos, designadamente combustíveis rodoviários.

b) Ao adquirir os referidos produtos petrolíferos, procedeu ao pagamento do preço final faturado, no qual se encontrava incluída a CSR, sendo o Sujeito Passivo a entidade economicamente onerada pelo imposto.

c) Em 14.11.2023, apresentou um pedido de revisão oficiosa no Serviço de Finanças de Torres Novas, no qual, invocando erro imputável aos serviços, peticionou a revisão oficiosa dos atos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de liquidação da CSR, por violação do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008, e da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto.

d) Para o efeito, indicou o imposto, o tipo de combustível, as quantidades e a taxa aplicável, bem como os elementos essenciais das faturas de aquisição, suscetíveis de conferência pela AT.

e) Por despacho de 19.02.2026, notificado em 24.02.2026, o pedido de revisão oficiosa foi rejeitado pelo diretor da alfândega de Peniche, com o fundamento da Requerente não ser o sujeito passivo dos atos tributários, não terem sido identificadas as liquidações de CSR cuja revisão e anulação se requeria, não ter sido feita prova da repercussão na sua esfera jurídica, além do pedido ter sido apresentado extemporaneamente.

f) A Requerente considera que sustentou efetivamente a CSR, sendo esse o facto que lhe confere interesse direto e legalmente protegido na anulação das liquidações e que a exigência pela AT da menção das declarações de introdução no consumo é uma exigência desproporcional e incompatível com a tutela jurisdicional efetiva, uma vez que ela dispõe, ou pode dispor das faturas e das Declarações de Introdução no Consumo (DIC). Tem legitimidade por força do artigo 9.º do CPPT, assim como por força do n.º 4 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária (LGT), quando suporta o encargo por repercussão.

g) A identificação das DIC e das liquidações originárias não está, em regra, na disponibilidade do adquirente final ou repercutido económico, e a impossibilidade prática de aceder a tais elementos não pode ser convertida em obstáculo absoluto no exercício do direito de revisão, impugnação e reembolso.

h) Relativamente à invocação da intempestividade, afirma que não deve haver confusão entre o regime da reclamação graciosa e o regime de revisão oficiosa fundada em erro imputável aos serviços, cujo prazo é de quatro anos.

i) A AT dispensou a audição prévia da Requerente no procedimento de revisão oficiosa, mas tal facto constituiu a preterição de uma formalidade legal essencial, determinante da anulabilidade da decisão impugnada.

j) Em matéria de competência do Tribunal Arbitral, entende ser o mesmo competente para apreciar a pretensão, por estar em causa a legalidade de atos de liquidação que revestem a natureza material de imposto, apesar da sua designação não apresentar a bilateralidade ou sinalagmaticidade própria das contribuições financeiras.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A receita da CSR é genericamente afeta ao financiamento da rede rodoviária nacional e constitui uma contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, reconhecendo reiteradamente a jurisprudência arbitral que a CSR é um imposto e que os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a legalidade das respetivas liquidações.

l) Sobre a admissibilidade da revisão oficiosa, afirma que a liquidação e cobrança de imposto com o fundamento em norma interna incompatível com o direito da União Europeia consubstancia um erro de direito imputável aos serviços, não procedendo o argumento de que a violação do direito europeu é apenas imputável ao legislador e não aos serviços que liquidaram e cobraram o imposto.

m) Debruçando-se sobre a ilegalidade da CSR à luz do Direito da União Europeia, refere que a tributação dos produtos petrolíferos está abrangida pela Diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008, e, segundo a mesma, apenas podem ser cobrados outros impostos indiretos sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, quando tais impostos tenham fundamento em motivos específicos, não se confundindo tal motivo com uma finalidade meramente orçamental de obtenção de receita, sendo que o financiamento da entidade concessionária da rede rodoviária nacional e a sua estrutura não revelam qualquer intenção de desmotivar o consumo de combustíveis rodoviários nem de induzir comportamentos ambientalmente menos nocivos ou redutores de sinistralidade.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no despacho de 07.02.2022, processo C-460/21, assim como diversas decisões arbitrais, pronunciaram-se no sentido de que a CSR não prossegue «motivos específicos» na aceção do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE.

n) O reembolso é corolário da cobrança de impostos recebidos em violação do direito da União, e a Requerente é a lesada pela cobrança ilegal, pois não repercutiu os montantes pagos em outrem, e a sua não restituição, assim como dos inerentes juros indemnizatórios, conduziria a um enriquecimento injustificado do Estado à custa da Requerente.

o) Indicou prova testemunhal.

7.2 Pronunciando-se especificamente sobre as exceções, a Requerente veio dizer o seguinte:

a) Improcede a incompetência em razão da matéria, dado que a circunstância de a Portaria n.º 112-A/2011 utilizar a expressão «impostos» não permite resolver a questão por mero apelo ao *nomen juris,* impondo-se atender à natureza material do tributo. Sobre esta questão pronunciou-

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

se o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) em acórdão, de 24.10.2024, tirado por unanimidade, processo 128/23.9BCLSB, em momento em que eram já conhecidas decisões divergentes do CAAD, e, já no mesmo sentido, tinha havido pronúncia nos processos arbitrais n.ºs 135/2024-T, 676/2023-T, 1048/2023-T e 1045/2024-T.

b) A repercussão é invocada como facto que explica a lesão patrimonial, e os atos cuja anulação é pedida são as liquidações da CSR e da decisão administrativa que recusou a respetiva revisão, não procedendo a alegação de que a CSR não se encontrava administrada pela AT, pois o diretor da alfândega de Peniche tomou uma decisão administrativa sobre ela, sendo o Despacho Vapo Atlantic do TJUE coerente com a qualificação material da CSR, ao concluir que a finalidade de financiamento da rede rodoviária não constituía, por si só, um motivo especifico.

c) Considera igualmente que não ocorre a ineptidão da petição inicial por falta de objeto, dado que o mesmo foi densamente individualizado através de identificação do procedimento de revisão oficiosa, período temporal, fornecedores, faturas, datas, combustível, quantidades adquiridas, taxa e montante global. A Requerida compreendeu integralmente o objeto e consultou a aplicação GIIEC sobre as fornecedoras, pelo que, em função do artigo 186.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), quando se verifica que interpretou convenientemente a petição, a sua arguição em função da falta de ininteligibilidade do pedido ou da causa de pedir não pode proceder. As decisões arbitrais n.ºs 130/2024-T, de 6 de fevereiro de 2025, 676/2023-T, de 12 de março de 2024, 1048/2023-t, de 20 de agosto de 2024 e 1305/2024-T, de 3 de novembro de 2025, vão nesse sentido.

d) Em relação à ininteligibilidade do pedido e à contradição entre o pedido e a causa de pedir, refere que o pedido anulatório é inequívoco, ao pedir a anulação dos atos de liquidação da CSR que oneraram as aquisições de combustível, assim como a causa de pedir é igualmente inequívoca, em razão de as liquidações assentarem num regime incompatível com o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, situação que a AT o descreve com rigor, identifica os seus fundamentos e lhe responde de forma extensa e pormenorizada.

Mesmo uma eventual divergência jurídica quanto à natureza da repercussão – legal, económica ou de facto – não gera contradição entre o pedido e a causa de pedir, sendo tal exceção apenas invocada para tentar converter uma discussão de mérito numa barreira processual.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e) Finalmente, quanto à sua ilegitimidade processual, refere que está em causa a legitimidade processual que se rege pelo artigo 30.º n.º 3 do CPC, segundo a qual a relação material controvertida é apreciada tal como configurada pelo autor, e não pela prova final dos factos constitutivos do direito invocado. Tendo alegado que adquiriu combustível no período relevante e que o preço pago incorporou o encargo correspondente à CSR, esse encargo atingiu a sua esfera patrimonial, pelo que pretende reagir contra as liquidações que lhe deram origem, citando as decisões arbitrais n.ºs 130/2024-T e 1045/2024-T e os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, de 26.02.26, processo 02334/24.0BEPRT, de 26.06.2026, processo 00528/23.4BECBR, de 10.07.2026, processo 00007/24.2BECBR e processo 00278/24.4BEFNF. de 29.01.2026, como demonstrativos desse entendimento.

O apuramento da efetiva repercussão e da medida do eventual direito à restituição deve ser efetuado no julgamento do mérito.

7.3 Em muito desenvolvidas alegações, a Requerente, veio, no essencial, dizer o seguinte:

1) A contestação da AT à suficiência das provas do pagamento e da efetiva transmissão do encargo tributário, deve ser resolvida mediante apreciação, e se necessário, complemento de prova.

2) Há um lapso aritmético na indicação das quantidades de combustível, devendo ser verificada a correspondência entre cada operação, o respetivo fornecedor e o encargo efetivamente suportado.

3) O pedido tem por objeto liquidações de um imposto administrado pela AT, bem como a decisão administrativa que recusou a sua revisão e os efeitos restituitórios inerentes à anulação, pelo que há competência material do tribunal arbitral, conforme se reconheceu no acórdão do TCAS, de 24.10.2024, processo n.º 128/23.9BCLSB.

4) A denominação «contribuição» não determina a natureza jurídica da CSR e a utilização de combustíveis não mede, por si, uma contraprestação concreta da concessionária da rede rodoviária e o tributo concretamente impugnado reúne os elementos próprios de um imposto.

5) A objeção de que a AT não administraria a CSR, limitando-se a prestar um serviço à Infraestruturas carece de fundamento, e a expressão «cuja administração lhes esteja cometida» constante do artigo 2.º da portaria da vinculação refere-se à atribuição de poderes administrativos, pelo que confundir administração com titularidade da receita acrescentaria à

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

vinculação uma restrição que o seu texto não contém e que o regime legal da CSR não autoriza, não se podendo concluir pela inexistência de administração do imposto pelo facto de não existir um serviço exclusivamente denominado «CSR».

6) Foi o diretor da alfândega de Peniche quem decidiu a revisão e manteve os atos tributários e a afetação da receita à Infraestruturas de Portugal E.P. (Infraestruturas) não converte o objeto do processo num litígio relativo à concessão rodoviária nem desloca para ela a autoria ou o controlo administrativo dos atos de liquidação.

7) A vinculação arbitral não é ilimitada, mas as suas exclusões também não podem ser criadas por analogia.

8) A designação «rejeição liminar» não resolve a questão da impugnabilidade arbitral, e ao rejeitar o erro imputável aos serviços há um juízo sobre a ilegalidade que fundamentava a revisão. pedindo a Requerente a anulação parcial das liquidações e a eliminação da decisão que recusou revê-las.

9) A Requerida compreendeu a configuração da causa de pedir que reproduz e combate detalhadamente e o artigo 74.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT) permite atender à circunstância de elementos de prova se encontrarem em poder da Administração, desde que corretamente identificados pelo interessado. Nesse sentido, requer-se o esclarecimento dos elementos em falta, sob contraditório.

10) Em matéria de legitimidade, a Requerente cita diversos acórdãos de tribunais centrais administrativos para afirmar a sua legitimidade e relegar para a instrução a existência de prova de que a impugnante suportara a CSR. Ainda que o Tribunal qualifique a repercussão como económica, daí não resulta automaticamente ilegitimidade, subsistindo a cláusula de interesse legalmente protegido dos artigos 9.º do CPPT e 65.º da LGT, cuja aplicação depende da aquisição da qualidade de sujeito passivo.

11) Os artigos 54.º, n.º 1, alínea c) e 65.º da LGT enquadram a revisão no procedimento tributário e reconhecem legitimidade procedimental a quem demonstre interesse legalmente protegido. A leitura do artigo 78.º da LGT deve articular-se com essas disposições e com o dever da Administração de corrigir atos ilegais nos pressupostos e prazos ali previstos.

12) Os artigos 15.º e 16.º do CIEC disciplinam o reembolso aos sujeitos passivos e não contém uma revogação expressa do artigo 78.º da LGT nem da legitimidade procedimental prevista no

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

artigo 65.º. A leitura defendida pela Requerente preserva o regime operacional de reembolso aos sujeitos passivos e admite a tutela anulatória do repercutido mediante prova do encargo, identificação da parcela afetada e prevenção de restituições duplicadas.

13) Em matéria de tempestividade, o seu enquadramento não se esgota no prazo de reclamação administrativa previsto na primeira parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, pois a segunda parte admite revisão no prazo de quatro anos após a liquidação quando se verifique o erro imputável aos serviços, citando diversas decisões arbitrais e o acórdão de 22.06.1989, Frayelli Constzo, processo 103/88, n.ºs 28 a 33, para reafirmar que a AT não pode afastar a aplicação de disposições de diretivas invocáveis pelos particulares.

14) Reportando-se à ilegalidade das liquidações de CSR, cita a Diretiva 2008/118/CE, o Despacho Vapo e o objeto da CSR, e refere que a invocação de segurança rodoviária ou sustentabilidade ambiental nas atribuições da concessionária não estabelece, por si, a relação direta exigida entre a estrutura do tributo e a utilização das receitas.

15) Menciona decisões arbitrais que anularam as liquidações de CSR e condenaram a AT no reembolso em juros, com base na repercussão julgada provada.

16) A fatura tem aptidão para documentar fornecedores, datas, natureza, quantidades e preços das operações e a falta de autonomização da CSR não prova que o tributo tenha sido excluído do preço.

17) A impugnação da AT não apaga, por si só, o valor dos documentos particulares, mas, à luz do artigo 26.º, alínea e) do RJAT e das regras aplicáveis do CPPT. obriga a apreciá-los criticamente e em conjunto.

18) Há que separar rigorosamente dois factos: a repercussão dos fornecedores na requerente, constitutiva do direito invocado, e a alegada transferência posterior do encargo para os clientes desta, invocada como fundamento impeditivo da restituição.

19) A intermediação torna necessário demonstrar a sequência relevante entre o sujeito passivo, o revendedor e a Requerente e não constitui uma exceção legal ao direito de restituições.

20) A conversão dos volumes para 15º C prevista no artigo 91.º do CIEC deve atender à base efetivamente sujeita a CSR e à parcela repercutida.

21) Não se pede que ao Tribunal que presuma perdas de margem ou de vendas da Requerente, mas defende-se que tais valores impedem uma equivalência abstrata entre a contabilização de

um custo e o enriquecimento pelo reembolso. Se a Requerida pretende obter desse enriquecimento um efeito impeditivo deve alegar e provar as circunstâncias concretas que o produziriam.

22) Num capítulo subordinado à «Audição prévia e diligências necessárias», afirma-se que o vício de preterição de audição, já invocado na petição inicial deve ser apreciado subsidiariamente à ilegalidade substantiva, privilegiando-se a solução que assegure tutela estável. Por isso, recusar diligências orientadas para a descoberta da verdade material e julgar improcedente por falta dos elementos que elas visavam obter exige uma justificação que demonstre a sua inutilidade, inadequação ou inadmissibilidade.

23) São necessárias diligências para completar o nexo entre a aquisição, o pagamento, repercussão e liquidação, com respeito pela igualdade das partes e pelo contraditório, sendo requeridas um alargado conjunto de diligências, incluindo a inquirição das testemunhas por si indicadas no pedido de pronúncia.

24) Julgada a ilegalidade das liquidações e demonstrado o encargo suportado pela Requerente deve haver lugar à restituição, sendo requerido, subsidiariamente, a procedência da demonstração das operações abrangidas e o pagamento dos juros indemnizatórios, legalmente devidos.

B - Da Requerida

8.1 Por seu turno, a Requerida defendeu-se por exceção e por impugnação e apresentou resposta nos seguintes termos;

a) Em termos de exceção, considera que existe incompetência do Tribunal em razão da matéria, transcrevendo alargado trecho da decisão arbitral proferida no processo n.º 31/2023-T e citando várias outras decisões arbitrais que concluíram que os tribunais arbitrais do CAAD são materialmente incompetentes para conhecer do mérito do pedido, e que a competência da jurisdição arbitral abrange unicamente os impostos que estejam sob a administração da AT, consubstanciando tal facto uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e 2 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Mas, mesmo que se viesse a considerar essa competência, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, identificando diversas decisões arbitrais que decidiram nesse sentido.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

b) A segunda exceção respeita à ineptidão da petição inicial, quer por falta de objeto, quer por o pedido ser ininteligível e existir contradição entre o mesmo e a causa de pedir.

Com efeito, da análise do pedido e da documentação a ele anexa, em lado algum, se encontra identificado qualquer ato tributário praticado pela AT, Declaração de Introdução no Consumo (DIC) e respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC), e quaisquer elementos relativos a alegados «atos de repercussão da CSR», pelo que o pedido de pronúncia não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola o artigo 10.º, n.º 2, alínea b), do RJAT, devendo, consequentemente,, ser declarado inepto, citando, a este propósito, numerosos processos arbitrais que assim decidiram.

Invoca igualmente a ilegitimidade processual da Requerente, pois apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, conforme decorre dos artigos 15.º e 16.º do CIEC, prevalecendo tais normas do código sobre as normas gerais previstas na LGT e no CPPT.

c) Finalmente, em termos de exceção, a Requerida considera que ocorreu a caducidade do direito de ação por intempestividade do pedido de reembolso.

Em seu entender, a Requerente não logrou identificar qualquer ato tributário cuja legalidade pretende sindicar, pelo que é impossível aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações, sendo que a contagem de tal prazo se conta a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (globalizado).

Tendo em conta que pretende sindicar as aquisições efetuadas nos anos de 2019 a 2022, e atento o prazo de 120 dias para apresentação do pedido de reclamação graciosa, constata-se que, em 14.11.2023, este se encontrava largamente ultrapassado.

Mesmo apreciado à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, em conformidade com o previsto no artigo 78.º da LGT, à data do pedido de revisão efetuado pela Requerente já se encontrava precludido o prazo de três anos previsto no respetivo n.º 3., ou seja, o vício da falta de identificação do ato tributário tem como efeito, entre outros, a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR e, consequentemente, da tempestividade do pedido arbitral.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Ocorre, assim, uma exceção perentória, devendo a Requerida ser absolvida do pedido. Mas mesmo que assim, não se entendesse, sempre se estaria face a uma exceção dilatória, conforme os artigos 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea b) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, (CPTA), pelo que a Requerida deve ser absolvida do pedido ou da instância.

8.2. A Requerida, em termos de defesa por impugnação, veio, no essencial, dizer o seguinte:

a) Uma vez que a Requerente peticiona a anulação de liquidações de CSR, invocando ter sido a própria na qualidade de repercutida a suportar a CSR, estão em causa dois documentos diferentes: um a DIC, que suporta a liquidação do imposto, e outro, a fatura, um documento relevante para efeitos de liquidação e pagamento do IVA, documentos estruturalmente distintos, com regimes diferenciados e sem qualquer relação jurídica entre eles.

b) A não consagração de um mecanismo formal de repercussão da CSR constitui a regra nos impostos sobre o consumo, porquanto, a sua aplicação decorre da transferência da carga fiscal do sujeito passivo e dos intermediários do circuito de comercialização de combustível para o consumidor final, através do preço.

c) O entendimento de que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto (e não legal) está jurisprudencialmente plasmada em sentenças e decisões arbitrais, todas transitadas em julgado, enumerando, e citando trechos de algumas decisões. Em sínteses, a repercussão económica ou de facto da CSR depende da decisão dos sujeitos passivos, de no âmbito das suas relações comerciais, procederem, ou não, à transferência, parcial ou total. da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as consequências para a sua atividade.

d) Considera que a Requerente não tem qualquer razão de facto ou de Direito que legitime a sua pretensão, pois o ato administrativo de rejeição liminar do pedido não está ferido do alegado vício de ilegalidade quanto à rejeição do pedido por falta de legitimidade e, por outro, apesar de o alegar, a Requerente não logrou provar que procedeu ao pagamento ou suportou qualquer quantia a título da CSR. Com efeito, das faturas e do quadro com listagens/tabelas supostamente elaboradas com os elementos constantes das faturas, não existe qualquer identificação das liquidações a montante e das verbas alegadamente repercutidos a jusante, não podendo, por conseguinte, considerar-se aptas a fazer prova dos factos alegados.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e) A Requerida acrescenta que, não tendo sido apresentados quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado de ISP/CSR (DIC/e-DIC), os respetivos DÚC com identificação das liquidações, ou as Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) e registos de liquidação, impugna os documentos juntos pela Requerente com o Pedido de Pronúncia Arbitral.

f) No entendimento da Requerida não é possível rastrear todos os passos de re(venda) do combustível, desde a introdução no consumo até à sua aquisição, impondo-se como necessária a prova de que em todos os degraus/níveis dessa cadeia existia repercussão, de montante a jusante, cabendo ainda à Requerente, nesse caso, a demonstração adicional de que os preços praticados, no âmbito da sua atividade se realizaram livre de encargos da CSR, uma vez que é uma sociedade comercial que desenvolve uma atividade com fins lucrativos, pelo que, ao repercutir os custos aos seus clientes, só estes poderão ser considerados os consumidores finais, dado assumirem o encargo do ISP/CSR através do preço dos bens vendidos e/ou dos serviços prestados.

g) Não é possível estabelecer qualquer correlação entre os atos de liquidação praticados por sujeitos passivos de ISP/CSR, que se desconhece quais tenham sido, e a documentação junta, donde não constam quaisquer dados que permitam qualquer associação a quaisquer atos de liquidação, sendo um facto que as elevadas quantidades declaradas num mês e globalizadas numa única liquidação são escoadas através de uma multiplicidade de destinos/clientes que integram o circuito de comercialização de combustíveis, após a saída do regime de suspensão, operada através da e-DIC.

h) O artigo 58.º da LGT não pode ser interpretado no sentido de colmatar o eventual deficit probatório dos pressupostos que recaem sobre quem os invoca, de tal competir à AT, não havendo presunção legal para inversão do ónus da prova, pelo que não existe violação de qualquer princípio, designadamente da legalidade, verdade material e inquisitório.

i) Em matéria de violação do direito da União Europeia, afirma que o acórdão C-460/21 não confere aos repercutidos qualquer direito ao reembolso da CSR, conferindo-o apenas aos sujeitos passivos, situação que aconteceu nas decisões arbitrais mencionadas pela Requerida, em que houve identificação das liquidações impugnadas.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

j) O vicio do pedido arbitral decorrente da falta de identificação dos atos tributários tem como efeito a impossibilidade de se aferir da plena tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR.

l) A inconstitucionalidade e a ilegalidade com força obrigatória geral de normas de direito interno são declaradas pelo Tribunal Constitucional, nos termos do artigo 281.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o que nunca se verificou relativamente à Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto.

m) Entende o TJUE que um Estado-membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse o comprador que o pagou às autoridades fiscais (Processo C-94/10 do TJUE).

n) A aceitar-se a legitimidade da Requerente para a apresentação do pedido de revisão oficiosa e de anulação das liquidações de ISP (não identificadas) há o sério risco de uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem possibilidade de qualquer controlo.

o) Relativamente ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, cita variada jurisprudência, no sentido de que só serão devidos juros depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não da data do pagamento do imposto – pagamento de imposto que no presente caso não ocorreu.

p) Rejeita a prova testemunhal, em razão do artigo 393.º, n.º 2 do Código Civil, uma vez que os factos estão plenamente provados por documento ou meio de prova com força probatória plena.

q) Termina, pedindo a extinção da instância arbitral e a sua absolvição, face às exceções, ou, caso assim não se entenda, pelo julgamento de total improcedência do pedido de pronúncia.

8.4. Em alegações escritas, reiterou a validade de toda a argumentação expendida na resposta.

IV – MATÉRIA DE FACTO

9. Factos provados

O Tribunal arbitral dá como provados os seguintes factos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica, designadamente à atividade de construção civil e obras públicas, comércio, importação e exportação de materiais, equipamentos e máquinas de construção, remodelação de imóveis, impermeabilização, pavimentos técnicos e injeções, consultoria técnica e de engenharia.

b) A Requerente apresentou em 14.11.2023, um pedido de revisão oficiosa no Serviço de Finanças de ..., posteriormente reencaminhado para a Alfândega de Peniche, no qual peticionou a revisão dos atos de liquidação da CSR de março de 2020 a dezembro de 2022.

c) A Requerente foi notificada pelo ofício n.º ..., de 20.02.2026, enviado pela alfândega de Peniche, de que por despacho do respetivo diretor, de 18.02.2026, no exercício de competência própria, o pedido de revisão oficiosa das liquidações de CSR tinha sido rejeitado.

d) No referido ofício, a mesma foi notificada de que poderia recorrer hierarquicamente no prazo de 30 dias, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 66.º do CPPT ou interpor impugnação de atos administrativos no prazo de três meses, nos termos do artigo 50.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 58.º, ambos do CPTA.

e) Em apoio do pedido, a Requerente juntou um conjunto alargado de faturas, em que se constata que o fornecedor principal de combustível é a empresa B... S.A, com o NIF ..., e o fornecedor complementar é a empresa C... S.A com o NIF ... .

f) As faturas da B..., S.A identificam o tipo de combustível adquirido, o preço por litro, a base tributável acrescida do respetivo IVA a 23% e a quantia total paga pela Requerente por conta da respetiva aquisição, enquanto as faturas emitidas pela C... S.A revelam o tipo de combustível, o preço unitário, a quantidade, o valor ilíquido em função da quantidade adquirida e o correspondente IVA a 23%.

g) O combustível adquirido foi exclusivamente gasóleo.

h) A Requerente adquiriu à B... S.A, através das faturas cujo número e data se mencionam, as seguintes quantidades de combustível (em litros):

	16,03.2020	233,28
	22,03,2020	136,51
	30.03.2020	168,81
	31.03.2020	35,65
	06.04.2020	138,57
	14.04.2020	87,08

	20.04.2020	249,41
	27.04.2020	118,65
	30.04.2020	70,69
	11.05.2020	83,53
	18.05.2020	93,63
	25.04.2020	77,75
	31.05.2020	183,93
	08.06.2020	237,26
	15.06.2020	117,68
	22.06.2020	215,25
	29.06.2020	218,95
	30.06.2020	64,94
	13.07.2020	178,41
	06.07.2020	154,85
	20.07.2020	68,87
	27.07.2020	193,57
	31.07.2020	105,64
	03.08.2020	92,10
	10.08.2020	153,77
	17.08.2020	61,97
	24.08.2020	212,16
	07.09.2020	78,63
	31.08.2020	129,89
	14.09.2020	201,95
	21.09.2020	171,70
	28.09.2020	261,81
	06.10.2020	39,93
	30.09.2020	43,94
	12.10.2020	202,82
	19.10.2020	299,81
	26.10.2020	346,51
	31.10.2020	192,05
	09.11.2020	100,65
	16.11.2020	277,99
	23.11.2020	357,42
	30.11.2020	343,02

16.

	07.12.2020	167,11
	14.12.2020	367,04
	21.12.2020	268,92
	28.12.2020	122,13
	31.12.2020	144,24
	11.01.2021	87,42
	25.01.2021	37,62
	18.01.2021	205.75
	31.01.2021	41,96
	15.02.2021	94,49
	28.02.2021	258,8
	08.03.2021	103,69
	22.02.2021	229,78
	08.02.2021	93,43
	29.03.2021	187,76
	22.03.2021	245,37
	15.03.2021	270,01
	31.03.2021	88,77
	12.04.2021	296,52
	19.04.2021	293,69
	26.04.2021	236,07
	30.04.2021	187,22
	10.05.2021	70.94
	24.05.2021	165,24
	31.05.2021	289,20
	17.05.2021	349,89
	07.06.2021	32,47
	14.06.2021	163,56
	21.06.2021	325,98
	30.06.2021	66,90
	28.06.2021	118,04
	05.07.2021	44,69
	12.07.2021	121,35
	19.07.2021	243,35
	25.07.2021	251,93
	31.07.2021	210,08

17.

	08.08.2021	202.75
	22.08.2021	236,62
	15.08.2021	183,37
	29.08.2021	111,08
	31.08.2021	66,14
	05.09.2021	141,34
	12.09.2021	224,59
	19.09.2021	316,09
	26.09.2021	233,66
	30.09.2021	224,05
	10.10.2021	285,72
	17.10.2021	379,95
	07.11.2021	259,88
	31.10.2021	128,63
	14.11.2021	136,24
	24.10.2021	191,70
	28.11.2021	75,83
	21.11.2021	185,50
	30.11.2021	126,65
	12.12.2021	135,33
	19.12.2021	92,89
	05.12.2021	80,49
	26.12.2021	109.41
	09.01.2022	286,86
	16.01.2022	93,73
	23.01.2022	460,41
	31.01.2022	132,04
	06.02.2022	225,70
	13.02.2022	383,51
	20.02.2022	310,93
	27.02.2022	180,02
	20.03.2022	33,15
	06.03.2022	394,06
	13.03.2022	208,26
	03.04.2022	45,02
	27.03.2022	312,62

18.

10.04.2022	370,16
17.04.2022	313,07
24.04.2022	365,65
08.05.2022	294,39
15.05.2022	382,32
12.06.2022	368,61
29.05.2022	271,96
31.05.2022	175,68
22.05.2022	451,77
19.06.2022	360,28
26.06.2022	399,31
05.06.2022	267,22
30.06.2022	224,13
03.07.2022	79,22
10.07.2022	183,57
24.07.2022	315,84
31.07.2022	310,91
28.08.2022	220,83
07.08.2022	206,52
15.08.2022	296,70
21.08.2022	348,80
31.08.2022	243,08
18.09.2022	186,35
11.09.2022	207,79
25.09.2022	462,77
30.09.2022	311,75
09.10.2022	220,97
16.10.2022	252,37
23.10.2022	59,02
30.10.2022	134,18
06.11.2022	184,97
13.11.2022	128,98
20.11.2022	168,16
27.11.2022	229,59
11.12.2022	275,82
18.12.2022	134,28

19.

	25.12.2022	293,05
	30.11.2022	278,50
	04.12.2022	29,73

g) A Requerente adquiriu à C... S.A, através das faturas cujo número e data se mencionam, as seguintes quantidades de combustível (em litros):

FA 20203387	30.06.2020	185,92
FA 20203735	15.07.2020	283,12
FA 20203997	31.07.2020	176,04
FA 20204590	31.08.2020	350,53
FA 20204268	15.08.2020	223,25
FA 20204967	15.09.2020	303,03
FA 20205162	30.09.2020	434,21
FA 20205855	31.10.2020	236,84
FA 20205977	15.11.2020	221,72
FA 20206443	30.11.2020	161,94
FA 20206829	15.12.2020	331,26
FA 20207065	31.12.2020	364,36
FA 2021215	15.01.2021	707,03
FA 2021439	31.01.2021	658,59
FA 2021950	28.02.2021	348,40
FA 2021913	15.02.2021	237,47
FA 20211391	15.03.2021	425,26
FA 20212082	15.04.2021	578,10
FA 20212453	30.04.2021	224,86
FA 20212617	31.03.2021	598,38
FA 20212915	15.05.2021	244,46
FA 20213122	31.05.2021	538,30
FA 20213627	15.06.2021	185,23
FA 20213775	30.06.2021	746,60
FA 20214823	31.07.2021	228,27
FA 20214283	15.07.2021	666,92
FA 20215083	15.08.2021	392,90
FA 20215495	31.08.2021	314,52
FA 20215863	15.09.2021	429,59
FA 20215194	30.09.2021	385,63

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

FA 20216793	15.10.2021	247,62
FA 20217069	31.10.2021	625,57
FA 20217530	15.11.2021	384,74
FA 20217892	15.11.2021	510,39
FA 20218666	31.12.2021	399,62
FA 20218266	15.12.2021	581,59
FA 2022284	15.01.2022	483,19
FA 2022856	31,01,2022	670,58
FA 20221278	15.02.2022	508,57
FA 20221727	28.02.2022	387,53
FA 20221823	15.03.2022	431,15
FA 20222615	31.03.2022	570,66
FA 20223495	30.04.2022	617,82
FA 20223029	15.04.2022	183,70
FA 20223858	15.05.2022	1058,48
FA 20224420	31.05.2022	595,14
FA 20224631	15.06.2022	988,27
FA 20225266	30.06.2022	158,46
FA 20225660	17.07.2022	530,03
FA 20226234	31.07.2022	409,23
FA 20226777	15.08.2022	358,70
FA 20227530	31.08.2022	235,34
FA 20228416	15.09.2022	324,31
FA 20228746	30.09.2022	338,04
FA 20229538	15.10.2022	206,97
FA 202210811	15.11.2022	181,90
FA 202211527	30.11.2022	280,55
FA 202210213	31.10.2022	253,35
FA 202211538	15.12.2022	135,21

i) Com base nas faturas indicadas as quantidades de combustível adquiridas à B... e C... S.A. foram de 30 484,96 e 23 839,44 litros, respetivamente, totalizando 54 324,40 litros de gasóleo rodoviário ou aditivado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

j) A B..., SA foi titular de estatuto de operador registado no âmbito do CIEC até 07.10.2020, sendo, no período restante em referência, uma intermediária na cadeia de abastecimento/circuito de comercialização.

l) A C..., SA nunca foi titular de estatuto fiscal no âmbito do ISP, sendo uma intermediária na cadeia de abastecimento/circuito de comercialização.

m) No período delimitado pelas faturas indicadas na alínea h), as taxas de CSR em vigor para o gasóleo foram de 86 euros por mil litros, ou seja 0,111 € por litro.

10. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

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

Não se prova igualmente que a fatura da C... S.A com o n.º FA 2020920, de 31.12.2022, no montante de 490,88 e as faturas com os n.ºs 7231638765 de 30.04.2022, no montante de 38,32, e 7231694254 de 18.07.2022, no montante de 377,52, ambas da B... S.A, feitas constar em lista, tenham sido aquisições de combustível da Requerente.

10.3 Os factos foram dados como provados com base nos documentos apresentados pela Requerente em sede arbitral, na matéria da resposta não contraditada, no processo administrativo junto pela Requerida, e na informação pública sobre o objeto social.

V – QUESTÃO A DECIDIR

11. Nos termos expostos, está em causa saber se a Requerente, enquanto empresa consumidora final de combustíveis, a partir da apresentação de faturas de aquisição a agentes intermediários

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

no circuito de comercialização, tem direito à impugnação de atos de liquidação de CSR efetuados por sujeitos passivos, que genericamente não identifica, e a ser reembolsada dos respetivos montantes pagos à Requerida, por alegadamente lhe terem sido repercutidos nos respetivos preços de aquisição.

VI - FUNDAMENTAÇÃO

APRECIAÇÃO DAS EXCEÇÕES

12. A invocação pela Requerida de exceções implica, todavia, que o Tribunal Arbitral, antes de tudo, aprecie a procedência ou improcedência das mesmas, uma vez que a apreciação da questão de mérito implica que o tribunal se reconheça habilitado a fazer tal apreciação.

Com efeito, por força do disposto nos artigos 16.º do CPPT e 101.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis ex vi do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, estando em causa nos presentes autos a competência do tribunal arbitral em razão da vinculação e da matéria, que se irá indagar.

A COMPETÊNCIA MATERIAL

13. A Requerente considera que o tribunal arbitral é competente para apreciar a presente pretensão, por estar em causa a legalidade de atos de liquidação que revestem a natureza material de imposto, pois apesar da sua designação, não apresenta a bilateralidade ou sinalagmaticidade próprias das contribuições financeiras.

Afirma que a receita da CSR é genericamente afeta ao financiamento da rede rodoviária nacional e constitui uma contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, A jurisprudência arbitral vem reiteradamente reconhecendo que a CSR é um imposto e os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a legalidade das liquidações respetivas.

Por seu turno, a Requerida considera que existe incompetência do Tribunal em razão da matéria, apoiando-se, em especial na decisão arbitral proferida no processo n.º 31/2023-T, a qual vai no sentido de que os tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD são materialmente incompetentes para conhecer do mérito do pedido, e a competência da jurisdição arbitral abrange unicamente os impostos que estejam sob a administração da AT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

14. Em face dos termos em que é colocada a questão, e tendo por pano de fundo a competência material, o Tribunal Arbitral considera que a sua resolução impõe que se distingam dois planos normativos que se encontram estreitamente relacionados.

Por um lado, o âmbito abstrato da competência dos tribunais arbitrais tributários, tal como definidos pelo artigo 2.º do RJAT e, por outro, o âmbito concreto da vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral fixado nos termos do artigo 4.º, e que veio a ser concretizado pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, adiante portaria de vinculação.

Subjacente a esta resolução, importa determinar a natureza jurídica da CSR e a sua relevância para a delimitação da competência arbitral.

A – Regime arbitral

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

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

a) *« Delimitação do objeto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não deem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;.*
b) *A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do ato recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes.».*

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

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

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

17. O artigo 4.º, n.º 1 deste mesmo diploma preceitua que «*A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*». ao qual o legislador, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, veio acrescentar «… *designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».*

18. A portaria de vinculação, dispõe o seguinte:

«Artigo 1.º

Vinculação ao CAAD

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

a) A Direção-Geral dos Impostos (DGCI); e

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

Artigo 2.º

Objeto da vinculação

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

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da tributação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 1 do mesmo artigo.» (alínea introduzida pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).

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 – ...».

19. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais para apreciar pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, não pode ser interpretada isoladamente nem ser interpretada como uma vinculação automática e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

irrestrita da Administração Tributária relativamente a todos os tributos e espécies tributárias, Com efeito, o artigo 4.º estabeleceu expressamente que a vinculação da Requerida dependia de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, a qual determina os termos e condições dessa vinculação.

Da conjugação destas disposições resulta que a competência dos tribunais arbitrais tributários se encontra subordinada a um duplo pressuposto, por um lado, a inclusão da pretensão no âmbito material definido pelo artigo 2.º do RJAT e, por outro, a sua efetiva cobertura pela AT ao abrigo do artigo 4.º, donde resulta que a verificação do primeiro pressuposto não dispensa, consequentemente, a demonstração do segundo.

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

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

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

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

- a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, limitou a vinculação aos serviços da Administração Tributária estadual e aos tribunais «que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a ***impostos*** *cuja administração lhes esteja cometida», com várias exceções.».*

21. Este inovador sistema jurisdicional de resolução de conflitos que envolvam matéria tributária foi na época, em 14.12.2010, objeto de uma apresentação pelo Senhor Conselheiro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Santos Serra, Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em termos que evidenciavam um sentimento de compreensível expetativa, conforme se depreende de um extrato da sua intervenção;

«*Assim, e logo à partida, é preciso que o regime de arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva.».*

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

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

23. O artigo 2, º do RJAT enquanto norma quadro, tem de ser interpretada no contexto da economia do diploma e tem de ser conjugada com as demais normas do diploma, não representando um «prius», mas simplesmente um «maximus» jurídico à disposição do legislador ou do regulamentador, para além do qual não é lícito ultrapassar os limites por ela fixados. Por isso, não tem qualquer supremacia quanto ao artigo 4.º, norma de especificação restritiva e derrogatória do âmbito arbitral genérico previsto, que tem subjacente a classificação de tributos feita pela LGT e em que se estabelece os termos da vinculação, ou seja, tem a mesma valia jurídica.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

O legislador usou esta técnica legislativa em vez de ter fixado de forma imediata na própria lei aquilo que veio a fazer constar na portaria de vinculação pela simples razão de, face a um mecanismo de resolução de conflitos tributários novo, as regras do seu funcionamento poderem ser ajustadas legalmente de forma mais expedita, evitando a rigidez imposta por instrumentos legislativos de valor reforçado, em que, muitas vezes, está presente a oportunidade política, que não permite respostas atempadas ou as inviabiliza mesmo.

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

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

26. Ora do exposto, fica claramente demonstrado o segundo pressuposto, pois o artigo 2.º da portaria de vinculação não reproduziu a amplitude da expressão «tributos», utilizada pelo legislador no RJAT, tendo circunscrito a vinculação apenas às pretensões relativas a impostos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

cuja administração lhes esteja cometida, tendo esta opção terminológica um significado jurídico relevante.

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

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

Por isso, não pode considerar-se juridicamente indiferente que o legislador do RJAT tenha utilizado a expressão abrangente «tributos», enquanto a portaria de vinculação optou pela expressão mais restrita de «impostos». Se a intenção tivesse sido a de submeter a jurisdição arbitral a generalidade das pretensões respeitantes a todas as espécies tributárias administradas ou cobradas pela AT, teria sido possível reproduzir na portaria a formulação ampla constante do artigo 2.º do RJAT.

28. Ora o legislador não seguiu esse caminho e a utilização de conceitos distintos em diplomas que disciplinam dimensões complementares do mesmo regime jurídico aponta no sentido de uma delimitação consciente do âmbito da vinculação, inserido numa implementação gradual e prudente da arbitragem tributária.

A portaria de vinculação não constitui, assim, uma mera formalidade regulamentar destituída de conteúdo próprio, mas antes um instrumento essencial de delimitação da competência dos tribunais arbitrais tributários, o que está em sintonia com a natureza voluntária da vinculação da Administração à arbitragem, nos termos legalmente previstos,

Ainda que apresente especificidades relativamente à arbitragem voluntária de direito privado, assenta numa vinculação expressamente prevista na lei, cujo âmbito não pode ser ampliado por via interpretativa para além dos limites objetivamente estabelecidos, pelo que a interpretação das normas delimitadoras da vinculação deve, por conseguinte, respeitar os limites da respetiva formulação legal, sob pena de se atribuir aos tribunais arbitrais competência para conhecer de litígios relativamente aos quais a Administração não se encontra vinculada..

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

B - A Contribuição de Serviço Rodoviário

29. A CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, mas ao longo do tempo, foram sendo introduzidas alterações, caso das leis n.ºs 67-A/2007, de 31 de dezembro, 64- A/2008, de 31 de dezembro, 64-B/2011, de 30 de dezembro, 66-B/2012, de 31 de dezembro, 83-C/2013, de 31 de dezembro, 82-B/2014, de 31 de dezembro, 7-A/2016, de 30 de março e finalmente a 24-E/2022, de 30 de dezembro, que a extinguiu, acolhendo a força do primado da decisão comunitária.

30. Conforme o artigo 1.º, a CSR visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E. P. E., entretanto denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (IP S.A.), sendo o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável - artigo 2.º.

31. De acordo com o artigo 3.º, trata.se da 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 I.P. S.A. 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.

32. Esta atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objeto de financiamento através da Contribuição de Serviço Rodoviário foi atribuída, em regime de concessão, à E.P Estradas de Portugal 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 constitua receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)).

33. Nelas se estabelece, 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)). Entre os objetivos de sustentabilidade ambiental foram fixados indicadores de redução, a serem concretizados ano a ano, e por um período de sete anos, que contemplaram a estabilização da concentração de monóxido de azoto nas infraestruturas rodoviárias, redução das situações

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de níveis sonoros à luz do Regulamento Geral do Ruído, e redução de descargas de escorrência sem tratamento prévio em zonas hídricas sensíveis aos poluentes rodoviários – Parte 2.

34. No que importa, incide sobre o gasóleo rodoviário sujeito ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos 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 CIEC (conforme n.ºs 1 dos artigos 4.º e 5.º).

35. Entretanto, o artigo 9.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, fez cessar o regime jurídico da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, aplicável ao caso *sub judice*, passando o serviço rodoviário assegurado pela Infraestruturas. S. A. a ser financiado através da consignação parcial da receita do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.

36. Sobre a natureza jurídica da CSR e da sua relevância para a delimitação da competência arbitral, importa fazer uma incursão sobre a forma como a doutrina e a jurisprudência vão distinguindo os tributos uns dos outros.

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

36.2 Já as taxas, segundo Alberto Xavier, *«são receitas tributárias que «se individualizam no terreno mais vasto dos tributos por revestirem carácter sinalagamático, não unilateral, o qual deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma atividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares*» (In Manual de Direito Fiscal, página 42, 1974, Lisboa).

36.3 Saldanha Sanches, in «Manual de Direito Fiscal», 3.ª edição, Coimbra Editora, pág. 53, refere que a par dos dois tributos paradigmáticos, imposto e taxa, há uma série de outras figuras tributárias com características quer de unilateralidade, quer de bilateralidade.

«*Ao lado dos impostos, orientados sobretudo pelo princípio da capacidade contributiva, encontramos encargos tributários que, de forma mais ou menos completa, recorrem também*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ao princípio da equivalência como forma de legitimação e parâmetro de distribuição dos encargos tributários, como afirma Sérgio Vasques no seu estudo sobre os IEC. Neste tipo de tributos, há características homogéneas de certos sujeitos passivos (homogeneidade de grupo) que justificam que a tributação incida especialmente sobre eles, quer pela ligação especial do grupo ao fim público cuja tributação pretende especificamente concretizar (responsabilidade de grupo), quer pelo aproveitamento potencial pelo grupo daquele tributo, diferente do dos outros membros da comunidade (aproveitamento de grupo). São as chamadas contribuições especiais, previstas expressamente pelo nosso legislador.».

36.4 A este propósito, CARDOSO DA COSTA, refere que, por via dessa autonomização, o teste da bilateralidade, no sentido preciso que lhe era atribuído como característica essencial do conceito de taxa, deixou de poder ser sempre decisivo para resolver os casos duvidosos ou ambíguos quanto à natureza do tributo; e deixou de poder manter-se, também, a orientação jurisprudencial que tendia a qualificar como imposto, mormente para efeito da aplicação do correspondente regime de reserva parlamentar, as receitas parafiscais que não pudessem ser qualificadas tipicamente como taxas («Sobre o Princípio da Legalidade das Taxas e das demais Contribuições Financeiras», in «Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcelo Caetano», vol. I, pág. 806-807, ed. de 2006, Coimbra Editora).

33.5 Sérgio Vasques, in «Manual de Direito Fiscal», Coimbra Editora 2015, pág. 287, particularizou que as contribuições são tributos com uma estrutura para-comutativa, 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.

36.6 Para Gomes Canotilho e Vital Moreira, in «Constituição da República Portuguesa Anotada», I vol., 4.ª edição., Coimbra Editora, pág. 1095, 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.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

37. Em termos de jurisprudência, a propósito das contribuições financeiras, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 539/2015, refere que a revisão constitucional de 1997 introduziu, a propósito da delimitação da reserva parlamentar, a categoria tributária das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, dando cobertura constitucional a um conjunto de tributos parafiscais que se situam num ponto intermédio entre a taxa e o imposto.

Onde no anterior artigo 168.º, n.º 1, i), da CRP se preceituava que é «*da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: «Criação de impostos e sistema fiscal*», passou a constar no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) que é «*da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo» «Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*»

Esta nova redação autonomizou uma terceira categoria de tributos, para efeitos de reserva de lei parlamentar, relativizando as diferenças entre os tributos unilaterais e os tributos comutativos e obrigando a uma reformulação da discussão sobre a exigência da reserva de lei, relativamente às contribuições especiais que não se pudessem enquadrar no preciso conceito de taxa.

38. Nos acórdãos do STA nºs 539/2015, de 20.10.2015, e 418/2017, de 13.07.2017, escreveu-se o seguinte; «*As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades*». (sobre esta matéria, entre outros, Susana Tavares da Silva, em «As taxas e a coerência do sistema tributário», página 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora).».

39. Face aos desenvolvimentos doutrinais e jurisprudenciais importa transpor os mesmos para a CSR. A sua configuração normativa revela uma ligação especifica entre a receita arrecadada e o financiamento de uma atividade pública determinada, distinguindo-a, pelo menos na

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

intenção expressa do legislador, dos impostos gerais destinados ao financiamento indiferenciado das despesas públicas.

A jurisprudência tem salientado que a distinção entre impostos, taxas, e contribuições financeiras exige a consideração da estrutura material do tributo, da relação entre os sujeitos onerados e a atividade pública financiada e da existência, ou não, de elementos de bilateralidade ou equivalência.

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

41. Contrariamente às taxas, não há na CSR um retorno dos montantes pagos, a gerir pelas entidades competentes, públicas ou concessionadas, em função de um princípio de proporcionalidade, isto é, uma equivalência jurídica na relação entre o benefício recebido por quem as paga e os custos que a satisfação desse mesmo benefício lhes proporciona, faltando essa natureza sinalagmática.

42. Sobre a falta de competência dos tribunais arbitrais, a Requerida alega que se o legislador tivesse pretendido atribuir à CSR a qualidade de imposto, tê-lo ia feito, sendo tal exceção dilatória, condicionadora da apreciação de todas as restantes.

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

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Acórdão do TCAS, de 24.10.2024, reconheceu por unanimidade a competência dos tribunais arbitrais para conhecer de pedidos relativos â CSR, mas, com todo o respeito, não está basicamente em causa a qualificação como contribuição, imposto ou outra espécie tributária, mas sim o modelo de arbitragem que foi instituído, analisado a partir da sua génese, com valoração das omissões e das substituições terminológicas que foram sendo operadas e que conduziram ao quadro legal aplicável às liquidações que se pretendem impugnar.

A Requerente atribui muito relevo ao referido acórdão, mas o mesmo constituiu apenas uma sinalização, e não significa um unanimismo, tanto mais que, conforme se pode ler no sumário do acórdão do STA, de 29.04.2025, processo 0278/24.4BEPNF «II – A existência de mais de duas centenas de decisões que se pronunciaram sobre as questões que se pretende colocar ao STA, muitas das quais se encontram já em sede de recurso jurisdicional … », significa que haverá um escrutínio alargado que exprimirá outras sensibilidades jurídicas e, além do mais, diferentes ângulos de apreciação da vinculação do regime arbitral.

43. O Tribunal Arbitral reconhece que não é consensual a qualificação da CSR como contribuição e, em razão de o não ser, o próprio Estado, julga-se que por uma questão de prudência e para não correr riscos financeiros desnecessários, já procedeu à sua eliminação, através de uma metamorfose jurídica que prossegue os mesmos propósitos da CSR.

Poderá questionar-se a razão por que em 2007 não foi logo adotada a solução agora em vigor, mas *tempus regit actum* e na época o quadro macrofinanceiro e a dívida pública poderão ter condicionado e motivado soluções jurídicas mais engenhosas.

44. Com efeito, o legislador nacional delimitou os combustíveis abrangidos pelo tributo e fixou taxas de tributação específicas próprias, configurando-a, não como um imposto «*strito sensu»,* mas como uma contribuição devida apenas por uma determinada categoria de indivíduos detentores da capacidade de utilização dessas vias, em razão do tipo de combustível com que usualmente abastecem os veículos, tendo afastado o princípio da generalidade de todos contribuírem para o objetivo de criação e manutenção de uma rede de estradas nacional, uma vez que terá tido em conta que nem todos os contribuintes tem automóvel nem fazem uso das vias rodoviárias, tendo excluído igualmente dessa incidência, por via de isenção, os produtos constantes do artigo 89.º e as isenções comuns do artigo 6.º, ambos do CIEC.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

45. O facto de a diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2018, ter modificado o conceito de «finalidade específica» por «motivação específica», pode ter tornado a conformidade com o direito comunitário, neste concreto aspeto, mais exigente, tendo o artigo 48.º, n.º 1 estabelecido a obrigação dos Estados Membros aprovarem e publicarem até 1 de janeiro de 2010, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à diretiva com efeitos a partir de 1 de abril de 2010.

46. O legislador nacional, muito embora tenha reformulado o CIEC em 2010, não terá vislumbrado razões para modificar a legislação, pois, terá pretendido que a CSR continuasse a manter uma matriz diferenciada relativamente aos IEC, preservando a qualificação de contribuição que lhe atribuiu, ficando os contribuintes restritos a uma determinada categoria de destinatários.

Os impostos especiais de consumos mantiveram-se subordinados ao princípio da equivalência, conforme o respetivo artigo 2.º do CIEC, no sentido de procurar onerar os contribuintes na medida dos custos que provocam no domínio do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, facto que não passou despercebido à doutrina, como decorre da anotação «*Inexplicavelmente, não inclui os custos das infraestruturas viárias que são indissociáveis do consumo de produtos petrolíferos e energéticos*», A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, pág. 42, in Código dos IEC, 3.ª Edição, 2011, Coimbra Editora, o que se poderá explicar pela vontade de não colocar em causa os pressupostos em que assentava a CSR, ou dos fazer coexistir no âmbito dos IEC, dado que continuaria a haver conformidade com o direito comunitário.

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

O legislador ao instituir a CSR em favor de uma entidade pública, no conjunto de direitos e obrigações atribuídos à concessionária Infraestruturas E.P. por intermédio do quadro de concessão, conferiu-lhe, no quadro dos direitos, entre outros, atribuir-lhe a respetiva receita, (alínea b), da Base 3, do anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13.11.2007).

Estando em causa o cumprimento de obrigações contratuais do Estado para com entidades terceiras, igualmente pertencentes à esfera pública, o Ministério Público, enquanto defensor da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

legalidade e da promoção do direito público, deve, conforme o artigo 14.º, n.º 2 do CPPT, ser ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, situação que não se mostra acautelada na jurisdição arbitral.

Por outro lado, considerando que estão em causa direitos do Estado fruídos por entidades autónomas, nos termos do artigo 24.º n.º 2 do CPC, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, as referidas entidades autónomas deveriam ter a possibilidade de intervir no próprio processo, através de mandatário próprio. Assim, o facto de o legislador ter qualificado a CSR como contribuição (financeira) teve, desde logo, como consequência que a entidade beneficiária passou a dispor de um conjunto de instrumentos processuais para intervir legalmente e fazer valer os seus pontos de vista em qualquer processo judicial, situação que não ocorreria se se limitasse a beneficiar de um montante consignado proveniente do orçamento de Estado.

Importa referir que se o conflito estalasse entre as duas partes, concessionária e Estado, o conflito deveria ser resolvido por arbitragem com nomeação de árbitros pelas duas partes, em processo que não se confunde com as prerrogativas dadas ao concessionário e ao Ministério Público no âmbito de causas cujo resultado decisório pode comprometer o cumprimento de clausulado por alguma das partes. (bases 87 e 88).

48. De qualquer forma é um facto que a qualificação jurídica de um tributo não depende exclusivamente da designação que lhe seja atribuída pelo legislador, em que, não raras vezes, usa qualificações anestésicas que condiciona e confundem a reação dos destinatários, pelo que não se pode excluir outras qualificações, designadamente a de se configurar como um verdadeiro imposto.

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

Estando em causa uma alegada desconformidade com o direito europeu, a ser verificada pelos tribunais «a quo», será em função da adversidade das sentenças para o Estado, que tem o dever

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de defender o interesse público, representado pela obtenção das receitas necessárias para o seu próprio funcionamento e para a execução das políticas públicas sufragadas democraticamente, ou das modificações do quadro de legalidade impostas pelo Tribunal Constitucional, que os órgãos legiferantes reformularão o quadro legal e lhe atribuirão um outro sentido e uma outra classificação em consonância, o que, aliás, veio a acontecer com a publicação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

49. A invocação da Requerente no sentido de a CSR ser um imposto, foi precipitada por um acórdão do TJUE em que no Despacho de 07/02/2022, Processo C-460/21, se escreveu que *«[o] artigo 1.º, nº 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários»*.

50. Decorre do referido Despacho que um dos pressupostos para que a CSR não esteja abrangida pela motivação específica tem a ver com a sua estrutura, que não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários *(«não deixa transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede (de estradas) quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel»* (ponto 33).

51. Embora no Despacho, atendendo às indicações que figuram nos números 29. a 34, se remeta para o órgão jurisdicional de reenvio verificar se as finalidades específicas invocadas para demonstrar que a CSR prossegue um motivo específico ou não, se distingue de uma finalidade puramente orçamental, não parece ao Tribunal Arbitral que o induzido e acolhido pressuposto seja o mais adequado para orientar os tribunais nacionais a decidir. («*A este respeito, é significativo que o órgão jurisdicional de reenvio destaque… que a estrutura deste imposto não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo desses combustíveis*.». (33 *in fine*).

Com efeito, a mobilidade rodoviária é um importante fator de desenvolvimento económico dos Estados e de satisfação subjetiva das famílias e das pessoas, pelo que, no estádio atual em que foi proferido, a desmotivação dos consumos dos principais combustíveis rodoviários apenas se

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

justificaria se, e quando, os fabricantes de automóveis oferecessem soluções tecnológicas alternativas, economicamente acessíveis, não sendo a via ferroviária, pela sua rigidez, uma solução que se possa considerar alternativa à via rodoviária.

Ora o que sucede é que não obstante as metas ambientais de redução dos combustíveis fósseis, em especial do gasóleo, sejam objetivos da União Europeia a ser alcançados a médio prazo, dentro de dez anos, a verdade é que a oferta mundial atual de veículos menos poluentes, em especial os veículos elétricos, embora tenha alcançado níveis tecnológicos de desenvolvimento assinaláveis em termos de autonomia quilométrica e de duração das baterias, ainda é globalmente pouco expressiva, quer por que nem todos os países, em especial fabricantes, partilham a irradicação dos combustíveis fósseis do sistema de alimentação dos automóveis, quer por que a indústria europeia se encontra industrialmente menos desenvolvida na área, quer por que os referidos veículos elétricos ainda são relativamente mais caros que os restantes e o seu preço não sofre reduções que os tornem mais acessíveis, devido a bloqueios pautais e de natureza política que constrangem, em certa medida, o mercado automóvel da União Europeia. Por outro lado, a distribuição atomizada assegurada pelos veículos pesados de mercadorias é normalmente efetuada por veículos a gasóleo, cujo processo de reconversão dos sistemas de combustão a nível mundial está mais atrasado, pelo que restringir o uso do referido combustível ou pretender que as vias sejam menos utilizadas, ou seja, sejam feitos menos quilómetros, parece ao Tribunal Arbitral que está a contrariar o desenvolvimento económico dos Estados-membros e das suas populações.

52. Ao invés, embora não tivesse sido seguramente essa a intenção, atualmente a estrutura da CSR, ao não penalizar os veículos elétricos com qualquer imposição, representando estes já cerca de 8% do parque automóvel nacional, favorece uma transição energética, uma vez que os automobilistas que dispõem de veículos menos poluentes utilizam vias rodoviárias cujo custo financeiro foi suportado pelos automobilistas que dispõem de veículos mais poluentes, ou seja, põe em causa um dos pressupostos da consideração como imposto.

No acórdão Tallin, que correu sob o número C-553/13, é compreensível que o TJUE considere que não constitui um motivo específico, o objetivo de financiar a organização dos transportes públicos na área urbana da coletividade que aplica esse tributo e quando a referida coletividade, independentemente da existência desse imposto, estava obrigada a executar e a financiar essa

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

atividade mesmo que as receitas desse imposto tenham sido utilizadas exclusivamente para a realização dessa atividade, pois esse planeamento corresponde a uma atividade administrativa corrente, o que não sucede com a CSR em que há objetivos ambientais específicos, ainda que amparados por estruturas técnicas e administrativas, uma vez que os resultados exigem intervenções de valências diversas.

53. Contudo, o TJUE traçou o quadro jurídico da CSR como um imposto, abstraindo naturalmente da qualificação dada pelo legislador nacional, e tal entendimento já foi acolhido em tribunais *a quo* e seguido por jurisprudência de tribunal superior em acórdão tirado por unanimidade.

A qualificação material da CSR como imposto, para determinados efeitos jurídicos, não implica necessariamente que a mesma deva ser considerada abrangida pela vinculação da Requerida à jurisdição arbitral, questão que exige uma interpretação específica do artigo 2.º da portaria de vinculação.

A qualificação como imposição indireta para efeitos da aplicação da diretiva 2008/118/CE, não resolve, por si só, a questão distinta da competência dos tribunais arbitrais nacionais, a qual depende das normas nacionais de organização e delimitação da jurisdição arbitral.

A aplicação do Direito da União Europeia e o reconhecimento do primado das suas disposições não determinam, sem mais, o alargamento da competência de um tribunal arbitral para além dos limites estabelecidos no direito nacional, pois a eventual desconformidade da CSR com o Direito da União constitui, assim, uma questão relativa à legalidade substantiva da tributação, que não se confunde com a questão prévia da competência do tribunal arbitral chamado a apreciá-la.

Esta questão é logicamente anterior à apreciação da legalidade dos atos tributários que se pretendem impugnar, pelo que ainda que a Requerente tenha invocado a violação do artigo 1.º n.º 2 da diretiva, para sustentar o direito à restituição de quantias alegadamente suportadas em consequência de liquidações ilegais, tais fundamentos apenas poderão ser apreciados por um órgão jurisdicional competente.

Com efeito, o princípio do primado não determina que qualquer tribunal nacional, independentemente da sua competência material, possa conhecer de pretensões que extravasem os limites legalmente estabelecidos para a respetiva jurisdição.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ALCANCE INTERPRETATIVO DA PORTARIA DE VINCULAÇÂO

54. O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, aprovou a Lei Orgânica da AT, tendo, nos termos do n.º 1 do artigo 1.º. como uma das suas missões, administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia. De acordo com a alínea a), do n.º 2 do mesmo artigo, a AT prossegue as atribuições de «*Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público*».

55. Nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, em matéria do objeto da vinculação, a Requerida é vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD relativamente às pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidos no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro.

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

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

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

57. Administrar um imposto significa fazer previsões de receita, efetuar acompanhamento mensal no sentido de identificar desvios entre o previsto e o realizado, desencadear através dos serviços próprios ações fiscalizadoras que despistem eventuais fraudes que possam estar a acontecer, efetuar estudos sobre taxas, incidências, isenções, modalidades declarativas, sancionatórias, etc., normalmente a propor para inclusão nos Orçamentos de Estado, destinados a atingir os objetivos financeiros que se pretendem, difundir circulares e instruções vinculativas interpretativas do imposto, o que é diferente do simples arrecadar de receitas pelos serviços tributários e proceder ao seu encaminhamento para as pessoas coletivas de direito público a quem pertence a titularidade.

Enquanto na administração dos impostos há um papel ativo da Administração Tributária, na CSR há uma mera «prestação de serviço», desenvolvida por essa mesma administração, que põe mensalmente à disposição da entidade beneficiária Infraestruturas, o produto da contribuição cuja titularidade por contrato lhe pertence.

Muito embora a Requerente argumente que a Requerida procede à liquidação, cobrança e, inclusive, para rejeitar a revisão oficiosa tenha escalpelizado o respetivo pedido, tal não basta para, por si só, demonstrar a inclusão do tributo na vinculação arbitral.

Importa distinguir a administração de um imposto, enquanto conjunto de competências próprias de gestão da aplicação de determinado regime tributário, da intervenção instrumental da Requerida na arrecadação de receitas especialmente afetas a outras entidades públicas. A associação operacional da CSR ao Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos não implica uma necessária identidade de natureza jurídica, finalidade ou enquadramento no âmbito da vinculação arbitral, isto é o facto de duas prestações tributárias serem cobradas por um mecanismo comum não significa que se encontrem abrangidas pelo mesmo regime de vinculação jurisdicional.

Se assim não fosse. a expressão «cuja administração lhes esteja cometida» constante da portaria de vinculação, perderia parte significativa da sua função delimitadora, bastando a cobrança de qualquer receita pública para justificar a sua inclusão na jurisdição arbitral.

A Requerente, no entanto, ignora a interpretação desta construção jurídica e é perentório em afirmar «*que o tributo concretamente impugnado reúne os elementos próprios de um imposto*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e, por isso, se encontra dentro da vinculação existente», interpretação que o Tribunal Arbitral não pode subscrever.

58. Tal como se refere na Decisão Arbitral n.º 31/2023 «*a inclusão da palavra «**impostos**» na expressão «apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida» contrastando com a referência mais abrangente a atos de liquidação de **tributos** que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada como **expressão precisa da restrição** que se pretendeu efetuar.*

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

59. O sentido restritivo também parece retirar-se da falta de seguimento da autorização legislativa dada através da Lei n.º 3-B/2010, no que respeita à alínea n) em que o Governo foi autorizado a consagrar a «responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O legislador optou, salvo nos casos em que foram as Partes a nomear árbitro, por responsabilizar a AT pelo pagamento das custas judiciais no caso de ser Parte vencida no mesmo plano de igualdade dos Impugnantes, não obstante a via arbitral ser mais onerosa, precisamente porque terá entendido que a capacidade técnica que tem no domínio dos impostos que administra a deve responsabilizar integralmente pelas consequências da decisão, não justificando uma

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

mitigação dessa responsabilidade, só justificável se o RJAT não tivesse comprimido a extensão da intervenção da AT no processo arbitral.

60. Nos termos do artigo 5.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007, «os encargos de liquidação e cobrança incorridos pela Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, atual AT, ora Requerida, «são compensados através da retenção de uma percentagem de 1% do produto da contribuição de serviço rodoviário.». (versão inicial)

O conjunto de direitos e obrigações atribuído à concessionária por intermédio do quadro de concessão, confere-lhe, no quadro dos direitos, ter como receita o produto da CSR, como decorre da alínea b) da Base 3, do anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro (Anexo I).

A Requerida, em paralelo com a cobrança do ISP e do adicional sobre os produtos petrolíferos, procede à sua cobrança, e disponibiliza essa receita em favor da EP – Estradas de Portugal, E.P.E,, atualmente por força do Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29.05, Infraestruturas de Portugal. S.A.

61. A forma como o legislador arquitetou a CSR parece poder concluir-se que pretendeu afastar o tributo da categoria de impostos ou de taxas, e que, a AT não tem poderes específicos para efetuar a sua administração, reservada às grandes categorias de tributos, em função da sua natureza, e agindo com poderes de natureza mais residual, através da expressão «... *bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público*».

Com efeito, relativamente às Infraestruturas de Portugal, organismo que resultou da fusão da REFER com as Estradas de Portugal, conforme Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29.05.2015, pertence a um Conselho de Administração Executivo, desenvolver e executar o plano de atividades e o orçamento aprovado (alínea c), elaborar o relatório anual de gestão e de controlo orçamental, as contas do exercício e os demais instrumentos de prestação de contas (alínea d), e elaborar os relatórios trimestrais de execução orçamental, (alínea f), todos do artigo 13.º.

62. Há uma distinção clara na estabilidade das taxas que enformam a CSR, fixadas pela Lei n.º 55/2007, cujos montantes de 87 €/1000 litros para a gasolina e 111 €/1000 litros para o gasóleo, e que entraram em vigor por força da Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro, após parecer do InIR – Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P, emitido nos termos da respetiva lei orgânica, e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

as taxas que incidem sobre os produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, objeto de atualizações praticamente anuais.,

63. A Requerida na sua resposta, no n.º 66.º, transcreve excertos da Decisão arbitral, de 26.11.2024, proferida no processo n.º 826/2024-T, em que foi árbitro o signatário, cuja pertinência o Tribunal Arbitral considera manter-se para os presentes autos, conforme o texto:

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

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

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

Atualmente essa direção de serviços é a Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV).

65.º E mais adiante, no n.º 72 da resposta da Requerida, da mesma decisão, transcreve:

«25. Não está na competência dos serviços técnico normativos da AT a iniciativa de, no domínio da CSR, desenvolver estudos e propor ações legislativas ou regulamentares para uma melhor cobrança, elaborar estudos técnicos e estatísticos de utilização das vias, fazer um acompanhamento da evolução da cobrança da sua receita e fazer o seu reporte superiormente, apreciar pedidos de isenção e redução da contribuição que consubstanciem um poder de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

administração típico da generalidade dos impostos por ela administrados. Por seu turno, as alfândegas e os serviços de finanças exercem as suas atribuições no quadro da respetiva lei orgânica, e a sua atividade consiste unicamente no cumprimento das normas tributárias aplicáveis.(...)

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

A Requerente afirma que a ausência de um serviço exclusivamente denominado «CSR» não permite concluir pela inexistência de administração de imposto, mas, sendo, de um modo geral, as atribuições transversais a todos os impostos, não identifica uma única meta ou objetivo que a AT adote na administração do referido tributo, para além das operações (rotineiras) de cálculo da CSR, que, aliás, nem chegam a ter uma liquidação e uma rúbrica própria, extraídas a partir da informação globalizada mensal constante do sistema informático.

66. O artigo 11.º, n.ºs 1 e 2 da LGT preceitua que «*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí tem, salvo se outro decorrer diretamente da lei*» e, assim sendo, constata-se que neste específico domínio fiscal há realidades jurídicas que não são coincidentes, Havendo no diploma que estabeleceu a vinculação a referência ao objeto em termos de apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, e no diploma que estabelece a arbitragem «*a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*», há que retirar consequências destas duas formulações normativas, devendo ser tida em conta aquela que circunscreveu e definiu o grau de envolvimento da Requerida, precisamente porque o seu grau de responsabilização exige uma maior ou total atenção aos conteúdos jurídicos que possam comprometer os objetivos da receita fiscal, pelos quais é prestadora de contas perante o Governo.

Uma interpretação que abarcasse para a vinculação a apreciação de legalidade de atos de liquidação dos tributos, e na medida em que os tributos, conforme decorre do n.º 2 do artigo 3.º da LGT, são os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais e outras espécies tributárias

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de outras entidades públicas, significaria que a Administração Tributária passaria a ter a responsabilidade de defesa da legalidade de qualquer taxa ou contribuição financeira, da titularidade de entidades para as quais a Administração Tributária era uma mera «prestadora de serviços», e pelo qual se faz cobrar.

67. A CSR não tem uma liquidação individualizada nem uma rúbrica própria, uma vez que o sujeito passivo é objeto de uma liquidação mensal única, e o cálculo dos montantes a afetar à Infraestruturas é efetuado a partir das quantidades de combustível introduzido para consumo, consoante a sua qualidade e em função das taxas que se encontrem em vigor para cada um deles.

Tudo se passa internamente, como se a cobrança da CSR fosse uma tarefa absolutamente alheia às suas atribuições, que não é objeto de circulares, instruções administrativas ou vinculativas a difundir pelos serviços tributários e pela comunidade fiscal em geral, precisamente por que não é objeto de qualquer acompanhamento por parte dos serviços centrais nem pela tutela fiscal, e funciona, eventualmente, através de um mero protocolo que regule essa prestação de serviço entre instituições. designadamente informação sobre o cálculo do montante transferido e forma como se processa a transferência do montante para a entidade beneficiária.

As regras do CIEC são meramente operativas para efeitos da cobrança da CSR.

68. Como já se deixou exposto, a questão da competência material do tribunal arbitral relativamente â CSR tem várias dimensões e não é isenta de dificuldades interpretativas.

A dada pelo legislador que qualificou a CSR como contribuição e segundo o artigo 2.º, n.ºs 2 e 3 do Código Civil, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, devendo o intérprete, na fixação do sentido e alcance da lei, presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, da qual decorre que os tribunais arbitrais são claramente incompetentes.

A dada pela jurisprudência, essencialmente motivada pelo TJUE, que, em função de um exame à estrutura do tributo se inclina para considerar a CSR como um imposto, a ser escrutinado pelos tribunais «a quo», afastando a classificação do tributo como taxa, dado não existir uma prestação concreta de um serviço público a um particular ou entidade.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Uma terceira, de natureza híbrida, que congrega características dos dois tributos, mas que se afirma com uma autonomia própria de espécie tributária, e que, em teoria, é suscetível, de enformar a CSR.

De qualquer modo, seja interpretada como contribuição (financeira). conforme o respetivo «*nomen júris*», imposto como sugere a interpretação do TJUE e vem sendo seguido por uma maioria jurisprudencial arbitral, ou um «*tertium genusa*, como resultado de ser uma combinação de características de imposto e taxa, à luz da portaria de vinculação, nenhum dos tributos pertence à categoria de impostos cuja missão impõe à AT proceder à sua administração.

69. Sobre a diversidade de designações e de figuras tributárias refere Casalta Nabais que se observa nomeadamente em sede da ciência das finanças e do direito financeiro, que ao lado dos impostos e das taxas se encontram contribuições ou tributos especiais, tarifas ou preços públicos, contribuições, tributos ou receitas parafiscais, etc. que não tem correspondência no direito fiscal, entendido este como um ramo especial do direito administrativo. Um ramo do direito cuja especialidade tem por suporte a própria constituição, na medida em que consagra um específico regime jurídico, formal e material, para os impostos, bem diverso do regime jurídico aplicável às taxas (e demais tributos bilaterais).

Com efeito, enquanto os impostos obedecem ao exigente princípio da legalidade fiscal e a sua medida tem por base o princípio da capacidade contributiva, as taxas (e demais tributos bilaterais bastam-se com a reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei parlamentarmente autorizado) do seu regime geral e a sua medida assenta no princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade (estadual ou local) (in Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2003, página 19 e 20).

70. A impossibilidade de acesso à jurisdição arbitral no domínio da CSR não representa qualquer diminuição das garantias dos sujeitos passivos, no caso um contribuinte, alegadamente afetado por um mecanismo de repercussão de imposto, uma vez que para dirimir os seus conflitos com a Administração Tributária. têm ao seu alcance, como sempre tiveram, a jurisdição judicial. onde podem ser avaliados, não só os interesses da Requerente como das outras entidades envolvidas com interesse na cobrança.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Muito embora a CRP, em matéria de «Categoria de tribunais», preveja no artigo 209.º, n.ºs 2 e 3, a possibilidade de existirem tribunais arbitrais, a sua competência não é irrestrita e tem de se conter nos limites a serem fixados pela lei ordinária.

71. A Requerente no pedido de pronúncia pede que seja declarada a ilegalidade e anulada a decisão de rejeição/indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferido no âmbito do procedimento n.º ...2023... .

Muito embora o Tribunal Arbitral não deixe de concordar com a Requerente de que houve uma análise relativamente aprofundada das diversas questões suscitadas pelo pedido de revisão e que houve um ato tributário de indeferimento do pedido e não propriamente um ato administrativo de simples rejeição, a competência administrativa para apreciar uma pretensão relativa a um determinado tributo não se confunde com a vinculação da entidade administrativa à jurisdição arbitral, nem o facto de o diretor da alfândega de Peniche ter apreciado o pedido de revisão abre caminho e constitui fundamento bastante para concluir pela competência do tribunal arbitral.

Uma decisão de rejeição poderia ter sido obtida simplesmente a partir de um enquadramento legislativo e de uma consulta ao sistema informático, no sentido de apurar se o autor do pedido de revisão era um sujeito passivo que tivesse procedido ao pagamento do imposto onde se encontrava incluída a CSR. Não o sendo, a rejeição faz sentido e o caminho apontado ao Requerente pela alfândega de Peniche de recurso ao CPTA não deixa de estar correto.

Todavia, a alfândega de Peniche foi mais além, e o Requerente compreendeu a decisão e decidiu, não recorrer hierarquicamente nem visar a eliminação da rejeição, mas reconfigurar a decisão como Rejeição/Indeferimento, sem que, todavia, os eventuais esclarecimentos que poderia ter prestado em sede audição prévia, se lhe os tivessem solicitado, os tivesse adicionado aos presentes autos, uma vez que ficou conhecedora das observações que lhe tinham sido feitas.

Não se reconhecendo materialmente competente para conhecer do pedido de pronúncia, sob pena de se contradizer, o Tribunal Arbitral não emitirá qualquer pronúncia arbitral parcial decisória sobre a legalidade do respetivo Despacho do diretor da alfândega.

VII – QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

72. Face ao exposto, este Tribunal Arbitral conclui que a distinção classificativa do tributo atribuída pelo TJUE e pelo legislador nacional acaba por não ser necessariamente relevante, pois seja um imposto, como uma parte significativa da jurisprudência e da doutrina a vem qualificando, seja uma contribuição, como o legislador a denominou, ou uma terceira espécie, , tal não releva para a atribuição da competência jurisdicional, pois, mesmo que seja considerada imposto, não está abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que sucedeu às extintas Direção Geral dos Impostos e Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do CPTA.

Nesse sentido se pronunciou a Decisão Sumária do Tribunal Constitucional, de 09.02.2024, processo 1347/2023, que decidiu *«Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 12.03, interpretada no sentido de estarem sujeitos à arbitragem tributária, somente os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.».*

No que respeita à AT, esse acordo está consubstanciado na vinculação estabelecida no artigo 4.º do RJAT, que, como já se sublinhou, tem a mesma valia jurídica dos restantes artigos do diploma, e que estabeleceu a portaria de vinculação, a qual não foi apenas reproduzida no próprio RJAT por uma questão de flexibilidade legislativa.

73. A admissibilidade pelo Tribunal Constitucional da legalidade interpretativa de um imposto em sentido estrito, conduz o Tribunal Arbitral a considerar procedente a invocada exceção de incompetência absoluta do Tribunal em razão da matéria, por falta de vinculação da Requerida à jurisdição arbitral relativamente ao presente pedido de pronúncia, pois muito embora não seja uma pronúncia definitiva sobre a natureza da CSR nem imponha uma interpretação uniforme da portaria, tem relevância, na medida em que reconhece uma delimitação restritiva da vinculação.

Uma das consequências, é que as pronúncias arbitrais parciais resultantes da apreciação das questões suscitadas pelas Partes no âmbito do processo, quer da apreciação das exceções e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

respetivas respostas, quer em sede de apreciação do mérito do pedido de impugnação, ficam prejudicadas, uma vez que se entende que é em sede judicial que deve ser encontrada a solução para o litígio, seja a CSR conceptualizada como imposto, taxa, contribuição ou figura afim.

VIII - DECISÃO

74. Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide:

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

b) Condenar a Requerente nas custas processuais.

IX – VALOR DO PROCESSO

75. De harmonia com o disposto nos artigos n.º 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em 6030,01 € (seis mil e trinta euros e um cêntimo), valor esse calculado com base na matéria de facto dada como provada relativamente às quantidades de gasóleo adquiridas pela Requerente, segundo as taxas de CSR em vigor no período, e de que pretendia ser reembolsada.

X - CUSTAS

76. Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante de Taxa Arbitral em 612 € (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a serem suportadas pela Requerente.

Lisboa, 9 de novembro de 2026

O Árbitro singular

António Manuel Melo Gonçalves

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt