

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 66/2013-T

Tema: ISP e IVA - isenção de ISP dos combustíveis destinados à aviação de recreio privada

Decisão arbitral

Processo n.º 66/2013-T

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Olívio Mota Amador e Dr. Álvaro Caneira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05/06/2013, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... S.A., sociedade comercial anónima com sede na (...), pessoa colectiva n.º (...) (doravante Requerente), formulou pedido de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT).

A Requerente apresentou os seguintes pedidos:

- a) a declaração da ilegalidade e anulação das liquidações de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respectivos juros compensatórios, com o n.º (...), referente aos períodos de 01/01/2011 a 31/03/2011 e de 30/06/2011 a 31/08/2011, no valor de € 274.054,65 e com o n.º (...), referente ao período de 01/04/2011 a 29/06/2011, no valor de € 276.688,00;
- b) a indemnização pela prestação de garantia indevida;
- c) o reembolso do montante indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios;

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, mais excepcionando que o tribunal arbitral é incompetente para conhecer do pedido de indemnização pela prestação de garantia indevida.

A Requerente respondeu à excepção, defendendo que a excepção invocada deve improceder uma vez que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para a apreciação do pedido de indemnização pela prestação da garantia indevida.

No dia 10-9-2013, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo nela acordada a produção de prova testemunhal em 8-10-2013, tendo sido fixado prazo de 10 dias para a Requerente se pronunciar sobre a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e fixado o prazo de 15 dias para a realização de alegações escritas, a contar da realização da prova testemunhal. Foi ainda fixada a data de 7-11-2013 para a prolação da decisão arbitral.

Em 8-10-2013, foi produzida a prova testemunhal.

As partes apresentaram alegações, em que a Autoridade Tributária e Aduaneira, além do mais suscitou uma «*questão prévia*», relativa à possibilidade de ser considerado o depoimento da testemunha (...), que será apreciada no âmbito da fundamentação da matéria de facto.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, sendo controvertida a competência para apreciação do pedido de indemnização por garantia indevida.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa, sendo apreciada posteriormente, se for caso disso, as questões da competência para apreciação dos pedidos de pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à actividade de refinação de petróleo bruto, distribuição de petróleo e seus derivados, comercialização de gás doméstico e industrial e pesquisa e exploração de petróleo bruto;
- b) No exercício da sua actividade, a Requerente é depositário autorizado de um entreposto fiscal do X... do Aeroporto de ... com o número de identificação PT..., composto por diversos tanques nos quais é armazenado combustível, posteriormente comercializado pelas empresas pertencentes ao X...;
- c) A partir do entreposto fiscal é expedido o combustível *Jet Fuel* com código de nomenclatura combinada 2710192100 que se destina ao abastecimento de aeronaves que utilizam o Aeroporto de ...;
- d) São empresas abastecedoras de combustíveis membros do X..., designadamente, a Requerente, a B..., S.A. e a C..., S.A.;
- e) Cada empresa membro do X... é responsável pelas respectivas vendas e gestão dos seus clientes, sendo os custos de armazenagem e de abastecimento às aeronaves repartidos entre aquelas em função do volume total de combustível vendido;
- f) A Alfândega do Aeroporto de ... determinou a realização de duas acções inspectivas ao entreposto fiscal de armazenagem n.º PT(...) do sujeito passivo A S.A., sendo a acção de natureza fiscalizadora (ANF) com referência ao período de 01.01.2011 a 31.03.2011 e de 30.06.2011 a 31.08.2011 a ANF n.º (...), e outra, a ANF n.º (...) com referência ao período de 01.04.2011 a 29.06.2011;

- g) O objectivo de cada acção inspectiva em apreço era o de “(...) identificar o cumprimento da alínea b) do artigo 89.º do CIEC, na redacção que lhe é dada pela Lei do Orçamento de 2008 (...)” o qual “(...) deixou de contemplar com isenção de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) os combustíveis destinados à aviação de recreio privada, independentemente do destino dos voos em causa” (cfr. p. 1 dos relatórios de inspecção, doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- h) Para tanto, a Alfândega do Aeroporto de ... procedeu à recolha e análise, entre outros, dos documentos “*Formulário de Tráfego Aéreo*” (FTA) e Guias de Abastecimento a Aeronaves (“*Delivery Certificate*”), estas últimas então fornecidas pela Requerente;
- i) Os FTA são formulários emitidos pelos serviços de operações aeronáuticas dos aeroportos, que devem ser preenchidos obrigatoriamente pelos operadores aéreos relativamente aos voos com partida e chegada aos aeroportos dos Continente e Regiões Autónomas e entregues até duas horas após a aterragem ou descolagem da aeronave (cfr. doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá aqui por reproduzido);
- j) A utilização dos FTA é frequente na aviação civil internacional e resulta da Convenção sobre Aviação Civil Internacional (Convenção de Chicago) celebrada em 1944;
- k) Os FTA dos voos identificados pela Alfândega do Aeroporto de ... continham no campo “*Natureza*” a referência a “*Particular*” e no seu campo “*Tipo de operação*” a menção a “*Recreio e Turismo*”;
- l) Os FTA eram, à data dos factos, preenchidos e entregues electronicamente pelos operadores aéreos;
- m) Os FTA dos voos listados no mapa II do relatório de inspecção da ANF n.º (...) foram registados como “*411/6*”, significando voo de natureza privada (411) do tipo recreio (6) (cfr. relatório de inspecção, doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, ANF n.º (...), Mapa (...), cujo teor aqui se dá por reproduzido), sendo o facto de ter sido feito tal registo que levou a Administração Tributária a classificá-los como voos privados de recreio (depoimento da testemunha (...));

- o) As guias de abastecimento (“*Delivery Certificate*”) consistem em declarações das companhias abastecedoras de combustíveis, assinadas pelos respectivos clientes, das quais consta informação referente à aeronave, ao abastecimento do combustível e ao respectivo cliente;
- p) As guias de abastecimento podem conter a menção “*Declaro que a aeronave abastecida não realiza neste voo “aviação de recreio privada”, assinada pelo “representante da companhia aérea”*” (cfr. doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá por reproduzido);
- q) A menção nas guias de abastecimento da circunstância de o voo não se destinar à aviação de recreio privada resulta de uma alteração ao conteúdo das mesmas imposta pela própria Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) (ponto 6 da Circular n.º 102/2007, de 26 de Dezembro e, posteriormente, o ponto 3.2.2.1 do “Manual dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC)” ambos da DGAIEC);
- r) Sempre que é assinalada informaticamente a letra “D” no FTA, era atribuída ao voo a “Natureza” Particular (cf. depoimento da testemunha (...));
- s) O sistema informático de preenchimento dos FTA estava configurado para associar a todos os voos identificados com a letra “D”, pelo facto de serem de “Natureza” Particular e por defeito, o “Tipo de Operação” Recreio e Turismo (depoimento da testemunha (...));
- t) Todos os voos que não fossem regulares ou de carreira e que tivessem a “Natureza” de Particular acabavam por serem considerados pelo sistema informático da D..., S.A., para efeitos de preenchimento do FTA, como voos de Recreio e Turismo (depoimento da testemunha (...));
- u) Apesar de a todos os voos Particulares se associar informaticamente o “Tipo de Operação” Recreio ou Turismo, nem todos os voos de “Natureza” Particular tinham finalidade recreativa (depoimento da testemunha (...));
- v) É possível a existência de voos que, por razões de ordem burocrática ou por mera “falha de comunicação” entre as companhias aéreas e os respectivos operadores, sejam relevadas por estes como Particulares (depoimento da testemunha (...));

- w) O preenchimento daqueles documentos pelos operadores aéreos, a configuração do sistema informático da D... e a validação dos FTA por esta não seguiam quaisquer considerações de ordem fiscal, mas apenas e tão só finalidades próprias da aviação civil assim convencionadas (cf. depoimento da testemunha (...));
- x) Com referência aos períodos de 01/01/2011 a 31/03/2011 e de 30/06/2011 a 31/08/2011, foi emitida a liquidação n.º (...), no montante total de € 274.054,65, dos quais € 218.108,22 respeitavam a ISP, € 50.164,89 a IVA, € 5.779,74 a juros compensatórios e € 1,80 ao Impresso de Liquidação (cfr. doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá por reproduzido);
- y) O montante total de € 274.054,65, correspondente à liquidação n.º (...), reparte-se “(...) por empresa (...)” pertencente ao X... “(...) da seguinte forma”:
- i) C, S.A. – € 161.945,58;
 - ii) B, S.A. – 11.862,83;
 - iii) A., S.A. – € 94.464,70; (cfr. relatório de inspecção, doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, ANF n.º (...), p. 3).
- z) Com referência ao período de 01/04/2011 a 29/06/2011, foi emitida a liquidação n.º (...), no montante total de € 276.688,00, dos quais € 221.705,22 respeitavam a ISP, € 50.992,20 a IVA, € 3.988,78 a Juros compensatórios e € 1,80 ao Impresso de Liquidação (cfr. doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá por reproduzido);
- aa) montante total de € 276.688,00, correspondente à liquidação n.º (...), reparte-se “(...) por empresa (...)” pertencente ao X... “(...) da seguinte forma”:
- iv) C..., S.A. – € 162.364,95;
 - v) B..., S.A. – 13.908,83;
 - vi) A..., S.A. – € 100.233,33 (cfr. relatório de inspecção, doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, ANF n.º (...), p. 4);
- bb) A Requerente apresentou reclamações graciosas das liquidações referidas;
- cc) Em 26-12-2011 a Requerente apresentou garantias bancárias para caucionar o pagamento dos montantes liquidados, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13.º do Código dos IEC (cfr. doc. n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá por reproduzido);

- dd) Em 03-01-2013, a Requerente foi notificada das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas, nas quais se refere, a propósito da documentação apresentada pela Requerente, que “(...) a *Alfândega do Aeroporto de ...*, entidade reclamada, considera que os mesmos não logram contraditar a prova recolhida na ANF, à luz do artigo 89.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo e do ponto 3.2.2.2. do «Manual dos Impostos Especiais do Consumo», uma vez que entende que as guias de abastecimento, contendo a declaração no sentido de que a aeronave não realiza aviação de recreio privada, são documentos probatórios da natureza desses voos desde que o seu conteúdo seja confirmado pelos correspondentes formulários de tráfego, certificados de matrícula e certificados de navegabilidade, não considerando admissíveis quaisquer outros documentos, para efeitos de prova da natureza dos voos” (cfr. doc. n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá por reproduzido);
- ee) Em 08-03-2013, a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações de ISP e de IVA, acrescidas de juros compensatórios e de juros de mora, nos montantes de € 274.054,65 e € 276.688,00, relativos às liquidações impugnadas e juros compensatórios (cfr. doc. n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá por reproduzido);
- ff) Em 03-04-2013, a Requerente submeteu o presente pedido de pronúncia arbitral junto do Centro de Arbitragem Administrativa;
- gg) Em 20-05-2013, a Requerente foi notificada da revogação parcial das liquidações *sub judice*, na parte em que relevaram, para o voo correspondente à guia de abastecimento 277107, a quantidade de combustível de 20.907, ao invés de 2.907, bem como na parte em que relevaram, para o período compreendido entre 01-01-2011 e 11-03-2011 a taxa de ISP de € 330/1000 l, ao invés da taxa de € 308,04/1000 l (cfr. Ofício n.º (...), da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso, que integra o presente processo arbitral).

2.2. Factos não provados

Não se provou que todos os voos relativamente aos quais foi liquidado ISP e IVA não tivessem fins não comerciais.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos e declarações das partes (não contestados ou impugnados) e nos depoimentos das testemunhas (...)I e (...), que aparentaram isenção nos seus depoimentos e terem conhecimento dos factos que relataram, a primeira proveniente do exercício das suas funções no Aeroporto de ... e a segunda por ter participado na inspecção tributária subjacente aos actos de liquidação.

2.3.1. Inquirição da testemunha (...)

Relativamente a esta testemunha, Autoridade Tributária e Aduaneira suscita nas alegações uma «*questão prévia*», por não lhe ter sido comunicada a alteração do rol de testemunha com cinco dias de antecedência, como entende impor no presente processo o artigo 510.º do CPC de 2013, o que entende violar os princípios do contraditório e da igualdade das partes, por terem sido coarctados os seus direitos no que se refere à possibilidade de se pronunciar aquando da alteração do rol de testemunhas que quanto ao uso de meio de defesa. Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira que foi confrontada em plena audiência de inquirição de testemunhas com a substituição de uma das testemunhas arroladas, desconhecendo, no momento, tendo em conta que as notificações nos processos de arbitragem são efectuadas através de correio electrónico, se teria sido efectivamente notificada da alteração do rol.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a consequência do que entende ser uma violação daquelas regras é o Tribunal Arbitral «*desconsiderar, para efeitos de prova e decisão da presente acção, o depoimento prestado com violação das citadas normas processuais*».

Constata-se pela Acta da reunião de produção de prova testemunhal, que a Autoridade Tributária e Aduaneira assistiu ao depoimento da testemunha (...), inquiriu-a directamente e a testemunha respondeu às questões que a Autoridade Tributária e Aduaneira lhe colocou.

Para além disso, a referida testemunha prestou directamente ao Tribunal os esclarecimentos que este lhe solicitou como também consta da acta daquela reunião.

Nos processos arbitrais não vigoram, em matéria de produção de prova, todas as regras do processo civil, já que, um dos princípios expressamente enunciados é o da *«livre determinação das diligências de produção de prova necessárias»*, o que significa, obviamente, que o Tribunal Arbitral pode produzir as provas que entender necessárias, inclusivamente de natureza testemunhal, quer as pessoas a inquirir tenham sido indicadas ou não elas partes, quer haja quer não haja rol de testemunhas.

No caso em apreço, é manifesto que o Tribunal Arbitral decidiu inquirir a testemunha, tendo-o feito directamente, depois de inquirida por ambas as Partes, pelo que não há obstáculo processual a que valere o seu depoimento.

De qualquer modo, mesmo que não valesse, como vale, aquele princípio da livre determinação das diligências de prova, a inquirição da testemunha poderia constituir uma nulidade processual, à face do artigo 195.º, n.º 1, do Código de Processo Civil de 2013 (artigo 201.º do CPC de 1961), com o regime de arguição previsto no artigo 199.º, n.º 1, do mesmo Código (artigo 205.º do CPC de 1961), já que não se está perante qualquer das situações de nulidade processual especialmente previstas nos artigos 196.º e 198.º do Código de 2013 (artigos 202.º e 204.º do CPC de 1961).

Nos termos deste artigo 199.º, n.º 1, *«quanto às outras nulidades, se a parte estiver presente, por si ou por mandatário, no momento em que forem cometidas, podem ser arguidas enquanto o acto não terminar; se não estiver, o prazo para a arguição conta-se do dia em que, depois de cometida a nulidade, a parte interveio em algum acto praticado no processo ou foi notificada para qualquer termo dele, mas neste último caso só quando deva presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou quando dela pudesse conhecer, agindo com a devida diligência»*.

Assim, no caso em apreço, estando a Autoridade Tributária e Aduaneira representada na reunião de inquirição de testemunhas, a hipotética nulidade processual que

consubstanciasse a inquirição da testemunha (...) teria de ser arguida até ao termo da referida na reunião.

Não o tendo feito, a Autoridade Tributária e Aduaneira perdeu o direito a arguir tal hipotética nulidade (artigo 139.º, n.º 3, do CPC de 2013 (artigo 145.º, n.º 3, do CPC de 1961), considerando-se a mesma sanada.

Aliás, a Autoridade Tributária e Aduaneira nem teria legitimidade para arguir tal hipotética nulidade, pois efectuou directamente a inquirição da testemunha, o que implica uma evidente renúncia tácita à arguição dessa nulidade (artigo 197.º, n.º 2, do CPC de 2013, a que corresponde o artigo 203.º, n.º 2, do CPC de 1961).

Por outro lado, quanto ao que refere a Autoridade Tributária e Aduaneira sobre ter sido confrontada em plena audiência de inquirição de testemunhas com a substituição de uma das testemunhas arroladas, desconhecendo no momento se teria sido efectivamente notificada da alteração do rol, trata-se de argumentação que não pode afastar a aplicação do regime referido, tendo em conta que as notificações nos processos de arbitragem são efectuadas através de correio electrónico.

Na verdade, desde logo, não se pode dar como provado o alegado desconhecimento sobre se teria ou não sido notificada, já que as notificações constam do sistema informático do CAAD, a que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem permanente acesso, dentro ou fora das instalações do CAAD, a qualquer hora de qualquer dia ou da noite, inclusivamente durante a sessão, em estava disponível pelo menos um computador. Por isso, se tivesse alguma dúvida sobre a indicação da testemunha, por não ter tido, antes da reunião, o cuidado de verificar a identidade das testemunhas a inquirir (e será essa a diligência mínima exigível a quem vai ter intervenção numa inquirição de testemunhas), a Autoridade Tributária e Aduaneira poderia ter ficado esclarecida se acesse ao sistema informático, o que podia, repita-se, fazer a qualquer momento.

Quanto à alegada violação do princípio do contraditório, há manifesto equívoco da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao seu alcance, pois ele reporta-se à possibilidade de pronúncia sobre questões de facto e de direito suscitadas no processo [artigo 16.º, alínea a), do RJAT e não foi suscitada no processo qualquer questão relativa à inquirição de qualquer testemunha até este momento das alegações, em que foi a própria Autoridade Tributária e Aduaneira que a suscitou e sobre ela se pronunciou.

No que concerne ao princípio da igualdade, traduzido na possibilidade de idêntico «*exercício de faculdades e do uso de meios de defesa*» não se vislumbra nem a Autoridade Tributária e Aduaneira explica em que e que se traduziu a sua violação, já que, por um lado, não há sinal no processo de que tenha sido requerida pela Autoridade Tributária e Aduaneira alguma alteração do rol de testemunhas e que ela não tenha sido admitida, e por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira teve oportunidade de inquirir a testemunha, e efectivamente inquiriu-a, exactamente nas mesmas condições em que o pôde fazer a Parte contrária.

Improcede, assim, a questão prévia suscitada.

2.3.2. Inquirição da testemunha (...)

O que atrás se referiu em relação à testemunha (...), quanto à extinção do direito da Autoridade Tributária e Aduaneira de arguir alguma nulidade e falta de legitimidade para a arguição, vale em relação ao alegado impedimento da testemunha (...), que a Autoridade Tributária e Aduaneira também inquiriu na reunião referida, sem suscitar qualquer obstáculo.

De qualquer modo, em relação a esta testemunha (...), que nem trabalha para a Requerente A..., mas para a C..., não se encontra demonstrado o alegado «*interesse directo*» na decisão da causa.

Improcede, assim, a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a esta testemunha.

3. Matéria de direito

3. Matéria de direito

3.1. Questão da falta de determinação legislativa ao nível do lançamento e liquidação do ISP sobre a aviação de recreio privada

A Requerente alega, em síntese, que:

- a) as liquidações de imposto objecto de pronúncia arbitral são ilegais, porque não houve a previsão legislativa necessária e devida ao nível do lançamento e liquidação do ISP sobre a aviação de recreio privada;
- b) sendo aos Estados Membros que, tendo como limite o conteúdo da norma de incidência prevista na Directiva n.º 2003/96/CE, compete a definição do que é exigível, em termos formais e declarativos, para que um determinado voo seja considerado como aviação de recreio privada;
- c) pelo que se haverá de concluir que não basta haver uma previsão da obrigação de imposto ao nível da incidência, como sucede no artigo 89.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3, do CIEC, sendo também necessária a fixação, em concreto, do conjunto de actos e operações tendentes à determinação dos elementos da obrigação de imposto, isto é, a aprovação de normas de lançamento do imposto.

A Administração Tributária e Aduaneira alega, em síntese, que:

- a) em face da caducidade, a 31/12/2006, da derrogação, prevista no art. 18.º da Directiva 2003/29/CE, que permitiu que a aviação privada beneficiasse de isenção de ISP, procedeu-se à implementação da tributação da aviação de recreio privada internamente, com participação activa de todos os intervenientes e interessados no levantamento da realidade existente e na elaboração das regras que permitissem a identificação dos voos de recreio privado e a sua tributação em sede de ISP;
- b) por razões de celeridade, tal foi efectuado através da circular n.º 102/2007, entretanto revogada, que foi substituída pelo Manual dos Impostos Especiais de Consumo, que contém as normas de procedimento que correspondem à interpretação do conceito legal de aviação de recreio privada;
- c) o CIEC contém as normas de incidência subjectiva e objectiva que, aplicando-se a todos produtos sujeitos a IEC, se aplica, de igual modo, aos produtos petrolíferos e energéticos que não sejam objecto de isenção;
- d) a parte geral do CIEC, que contém as normas relativas à exigibilidade e liquidação dos IEC, aplica-se a todos os impostos especiais sobre o consumo

- harmonizados, incluindo o imposto que incide sobre os produtos petrolíferos e energéticos referidos no art. 88.º, atinente à incidência objectiva do ISP;
- e) cabe aos Estados-membros fixar as condições das quais dependem as isenções;
 - f) a questão controvertida consiste em aferir se o sujeito passivo se encontra abrangido pelo benefício fiscal previsto no art. 89.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3, do CIEC, sob a forma de isenção, e, conseqüentemente, saber se há ou não lugar à tributação do ISP consumido nos voos em questão.

Cumpra ao presente Tribunal Arbitral aferir da legalidade das liquidações de ISP e IVA supra mencionadas, redundando a questão, fundamentalmente, em saber se os voos em causa foram ou não voos de recreio privado na acepção dada pelo art. 89.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3, do CIEC (1) e pelo art. 14.º da Directiva n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade.

Estes artigos estabelecem a isenção do imposto para os produtos petrolíferos e energéticos dos voos que, comprovadamente, sejam utilizados na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada.

Dispõe-se no art. 88.º, do CIEC, sob a epígrafe “*Incidência Objectiva*”, que, n.º 1, alínea a), “*estão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos: os produtos petrolíferos e energéticos*”, mais clarificando, no n.º 2, alguns dos produtos que se haverão de “*qualificar como produtos petrolíferos e energéticos*”.

No art. 89.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3, do CIEC, debruça-se o legislador sobre as isenções do respectivo imposto:

Artigo 89.º

Isenções

(¹) Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21/06, alterado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, em vigor à data dos factos; o referido Decreto-Lei n.º 73/2010 aprovou o novo CIEC, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva 2008/118/CE, de 16 de Dezembro, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

1 — Estão isentos do imposto os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente:

[...]

b) Sejam utilizados na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada;

[...]

3 — Para efeitos de aplicação da alínea b) do n.º 1, entende-se por «aviação de recreio privada» a utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou colectiva que a possa utilizar mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas.

Esta disposição segue de perto aquilo que foi vertido na Directiva n.º 2003/96/CE, na qual se dispõe que:

Artigo 14.º

1. Para além das disposições gerais previstas na Directiva 92/12/CEE relativas às utilizações isentas de produtos tributáveis, e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros devem isentar os produtos a seguir referidos nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correcta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas:

[...]

b) Produtos energéticos fornecidos para utilização como carburantes para a navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada.

[...]

Para efeitos da presente directiva, entende-se por «aviação de recreio privada», a utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou colectiva que a possa utilizar mediante aluguer ou a outro

título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas.

Os Estados-Membros podem limitar o âmbito desta isenção aos fornecimentos de carburadores (jet fuel) (código NC 2710 19 21);

O art. 89.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3, do CIEC, introduz um problema de comprovação dos requisitos para a isenção, mas dele emerge também a necessidade de regulamentação do procedimento a adoptar pelos contribuintes e pela Autoridade Tributária e Aduaneira para concretizar a tributação nos casos de não isenção.

A evidência da necessidade de tal regulamentação, nesta específica situação, é confirmada pelo facto de a própria Administração Tributária e Aduaneira se ter apercebido dela, emitindo a extensa Circular n.º 102/2007, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo (²), de 26-12-2007, em que especificou o seu entendimento do conceito de aviação de recreio privada, previsto no art. 89.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3, do CIEC, definiu os procedimentos de aplicação para a tributação dos combustíveis consumidos pela aviação de recreio privada (que concernem com a comprovação de que o voo tem uma natureza que não a de aviação de recreio privada) e atribuiu competências quanto à fiscalização e controlo.

Posteriormente, essa Circular foi revogada e substituída com a aprovação e entrada em vigor do capítulo III – Isenções, do Manual dos Impostos Especiais de Consumo (MIEC). (³)

Tanto a Circular como o MIEC reconduzem-se ao conceito de orientação genérica, que, nos termos do art. 68.º-A, n.º 1, da LGT, vinculam (unicamente) Administração Tributária, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias [art. 59.º, n.º 3, alínea b) da LGT].

(²) Disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/ronlyres/AA034E2D-D489-455B-8969-520515096938/0/Circular_n_102_2007_II.pdf

(³) Disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/ronlyres/08BAC2D7-6011-4FB5-9DBE-178B0C1718C4/0/Manual_IEC_versao20121221.pdf

Deste modo, nem a Circular n.º 102/2007 nem o MIEC constituem fonte de direito fiscal, integrando antes o chamado “direito circulatório”, composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes.

É a validade destas normas emitidas pela Administração Tributária que é questionada pela Requerente, à face do princípio da legalidade, proclamado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, defendendo que *«somente a lei pode definir o processo de lançamento e liquidação de ISP, pelo que na falta de determinação legal, não pode a administração tributária suprir essa lacuna através, designadamente, da aprovação de uma orientação administrativa»*.

O referido artigo 103.º estabelece, nos seus n.ºs 2 e 3, o seguinte:

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Como se vê, o princípio da legalidade tributária, nos termos previstos na Constituição, aplica-se, em primeira linha, à *«a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes»* (n.º 2), mas abrange também a *«liquidação e cobrança»* (n.º 3).

A LGT, no seu artigo 8.º reafirma o princípio da legalidade, explicitando, no seu n.º 2, que ele se estende, além do mais, à *«liquidação e cobrança dos tributos»*, à *«definição das obrigações acessórias»* e às *«regras de procedimento e processo tributário»*.

É, assim, claro que as normas relativas à liquidação de tributos e, designadamente, as relativas ao respectivo procedimento que antecede a liquidação, as denominadas *«normas de lançamento»* do imposto (⁴), estão subordinadas ao princípio da legalidade,

(⁴) Na terminologia utilizada por SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, página 127.

Na mesma linha, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, página 62, ensina:

«Pelo lançamento, identifica(m)-se o(s) contribuinte(s), através do lançamento subjectivo, e determina-se a matéria colectável (ou tributável) e a taxa (no caso de pluralidade de taxas), mediante o lançamento

estando consequentemente afastada a possibilidade de, por via administrativa, criar normas de que resulte uma efectiva oneração para os contribuintes. (⁵)

Por outro lado, o princípio da legalidade, em geral definido no referido art. 3.º do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável ao procedimento tributário por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT tem actualmente a formulação positiva de que «*os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos*».

Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter «*uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa*». (⁶)

«*A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça*». (⁷) (⁸)

objectivo. *Pela liquidação, por seu turno, determina-se a colecta aplicando a taxa à matéria colectável, caso em que a liquidação também abarca esta última operação».*

(⁵) Neste sentido, defendendo que deve distinguir-se, para efeitos de aplicação do princípio da legalidade, «*entre normas que constituem uma efectiva oneração do contribuinte – sujeitas a reserva de lei – e deveres de cooperação de menor monta que daquela podem ser dispensados (tudo resultando do grau de sacrifício que implicarem e da legitimidade da sua exigência em termos de proporcionalidade) e normas organizatórias da cobrança e liquidação, que não faz sentido sujeitar ao princípio da legalidade*», pode ver-se SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, páginas 121-122).

(⁶) FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 3.ª edição, página 40.

Em sentido semelhante, pode ver-se o primeiro Autor em *Curso de Direito Administrativo*, volume II, página 42.

(⁷) FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 42-43.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

– MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, página 84, que refere:

«*Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.*

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia, da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.».

– MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE

Resulta deste conteúdo positivo do princípio da legalidade, desde logo, que sem o prévio estabelecimento, por via legislativa, de normas procedimentais destinadas a determinar o lançamento (a incidência objectiva e subjectiva) do ISP relativamente a voos privados de recreio, designadamente a determinar o âmbito subjectivo e objectivo da excepção à isenção, não há suporte legal para a prática de actos de liquidação.

Essas normas de lançamento constam, de facto, do MIEC, como se vê pelo seu ponto 3.2.2.2., que, na parte relativa aos aeroportos (⁹), estabelece o seguinte:

3.2.2.2. Produtos petrolíferos e energéticos utilizados na navegação aérea

Base legal

Artigo 89.º n.º 1, alínea b) do CIEC

Tributação dos carburantes consumidos pela aviação de recreio privada.

Procedimentos de aplicação

A alínea b) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC, isenta do ISP os produtos petrolíferos e energéticos que sejam fornecidos para consumo na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada.

Os procedimentos visando a tributação dos voos de recreio privados que abasteçam nos aeroportos e aeródromos do Continente e das Regiões Autónomas, são os seguintes:

a) Estão sujeitos ao ISP os produtos petrolíferos e energéticos fornecidos tendo em vista o seu consumo na aviação de recreio privada, independentemente do destino do voo.

b) Entende-se por “aviação de recreio privada” a utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou colectiva que a possa utilizar mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de

AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138, em que referem que

«As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental)».

– ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

«Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.»

(⁸) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-2004, processo n.º 225/03.

(⁹) Inclui-se também nesta parte do MIEC um procedimento de lançamento próprio para os aeródromos, que não tem aplicação no caso em apreço.

mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas.

c) Assim, não se enquadram na definição de “aviação de recreio privada”, estando por isso isentos:

- *Os voos com fins comerciais;*
- *Os voos de transporte de pessoas ou de mercadorias;*
- *Os voos de prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas;*

d) São exemplos de utilização de aeronaves (incluindo os helicópteros) para fins comerciais ou no interesse de autoridades públicas, logo isentos, as seguintes actividades:

- *Transporte aéreo – de passageiros, cargas e correio;*
- *Voo “Charter”;*
- *Táxi Aéreo;*
- *Trabalho Aéreo:*
- *Fotografia e filmagem aérea;*
- *Prospecção geológica;*
- *Trabalho agrícola;*
- *Reboque de mangas de publicidade;*
- *Transporte e colocação de carga suspensa;*
- *Construção (projectos de construção);*
- *Trabalhos em linhas de alta tensão;*
- *Combate a incêndios;*
- *Vigilância contra incêndios;*
- *Busca e salvamento;*
- *Emergência médica;*
- *Voos com fins humanitários;*
- *Voos de Estado e Militares;*
- *Voos executivos (corporate aviation) e turísticos;*
- *Acrobacia aérea (a título oneroso);*
- *Observação panorâmica (a título oneroso);*
- *Lançamento de pára-quedistas;*
- *Voos de teste, treino e instrução;*
- *Voos de experiência e / ou ensaio.*

e) No caso específico de abastecimentos a aeronaves pertencentes a aeroclubes (instituições sem fins lucrativos), estarão isentos de ISP aqueles que se destinem a voos relacionados com as actividades de escola de aviação (cursos de pilotagem) e a voos de demonstração pelos quais seja exigida uma contrapartida financeira.

Formalidades

Nos Aeroportos

As companhias abastecedoras de combustíveis devem adaptar as respectivas guias de abastecimento (delivery certificate), de forma a

incluïrem um novo campo com uma declaração do seguinte teor: “A aeronave abastecida não realiza aviação de recreio privada”.

A referida declaração é assinada pelo piloto ou pelo representante do operador aéreo, sempre que a aeronave não se destine a efectuar um voo de recreio privado. O preenchimento deste campo, permite às companhias abastecedoras de combustíveis identificar os abastecimentos sujeitos ao pagamento de ISP ou dele isentos.

A veracidade da declaração deve ser confirmada pelas companhias abastecedoras de combustíveis com base na informação contida nos seguintes documentos:

- **Formulário de tráfego** (traffic form), relativamente à natureza do voo (campo 3.2) e tipo de operação (3.4) (¹⁰);
- **Certificado de matrícula** (certificate of registration), no que se refere ao proprietário (¹¹);
- **Certificado de navegabilidade** (certificate of airworthiness), no que se refere às modalidades de operação permitidas à aeronave (¹²).

Para efeitos do disposto no parágrafo anterior, os serviços da Alfândega competente, receptores dos formulários de tráfego, enviam à companhia abastecedora de combustíveis, titular do entreposto fiscal (ou ao “X... – Grupo de Operação Conjunta” ou entidade semelhante, quando exista), cópia dos formulários de tráfego relativos a voos “Particulares” (código 411 mencionado no campo 3.2) e cujo tipo de operação seja “recreio ou turismo” (código 6 mencionado no campo 3.4).

Não obstante o referido no parágrafo anterior, as companhias abastecedoras de combustíveis poderão solicitar a todo o tempo, junto da Alfândega competente ou dos serviços de operações aeronáuticas do aeroporto, informação relativa à natureza dos voos e tipos de operação.

Nos casos em que existam dúvidas quanto à natureza dos voos, nomeadamente no que respeita à interpretação do conceito de “aviação de recreio privada”, as companhias abastecedoras deverão considerar que os abastecimentos estão sujeitos ao pagamento de ISP. Caso se verifique, “a posteriori”, através de pedido de informação formulado por escrito à DGAIEC, que a operação está isenta do ISP, a DGAIEC procederá ao reembolso do montante do imposto, mediante comprovativo da sua devolução ao cliente.

Relativamente aos abastecimentos sujeitos a pagamento de ISP, os mesmos serão objecto de declaração de introdução no consumo (DIC) com pagamento de

(¹⁰) Documento de entrega obrigatória num período até duas horas após a aterragem ou descolagem, emitido pelo serviço de operações aeronáuticas dos aeroportos, destinando-se um dos exemplares à Alfândega (nota do MIEC).

(¹¹) Documento que acompanha obrigatoriamente a aeronave e que permite verificar se a mesma pertence a particular, aeroclube, operador aéreo ou empresa, bem como o tipo de operações permitidas à aeronave (nota do MIEC).

(¹²) Documento que acompanha obrigatoriamente a aeronave, no qual se encontram registadas as modalidades de operação que lhe são permitidas (nota do MIEC).

ISP, mantendo-se para os abastecimentos isentos os procedimentos actualmente aplicáveis (“DIC com isenção de ISP” ou “DAU – abastecimentos de bordo”).¹³

Como se vê, incluem-se entre estas normas verdadeiras norma de lançamento, visando a determinação da incidência subjectiva e objectiva do ISP sobre voos, não só definindo através de exemplos o âmbito de incidência como incluindo uma norma geral no sentido de que «*nos casos em que existam dúvidas quanto à natureza dos voos, nomeadamente no que respeita à interpretação do conceito de “aviação de recreio privada”, as companhias abastecedoras deverão considerar que os abastecimentos estão sujeitos ao pagamento de ISP*», o que contraria frontalmente o princípio que se extrai do artigo 100.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (¹⁴) de que a dúvida sobre a existência do facto tributário deve ser valorada a favor do contribuinte.

É, assim, manifesta a ilegalidade do MIEC, não só por falta violar a reserva de diploma legislativo que vigora em matéria de regras procedimentais relativas ao lançamento dos tributos [artigos 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e 8.º, n.º 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária], mas também por ser incompatível com normas de valor legislativo, designadamente o artigo 100.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, contrariando o princípio constitucional da hierarquia das normas, enunciado o artigo 112.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa, que proíbe que actos de natureza não legislativa possam, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos preceito legislativo.

Por outro lado, é inequívoca a aplicação das regras do MIEC, o que é reconhecido expressamente nas decisões das reclamações gratuitas [alínea ee) da matéria de facto fixada], que define a fundamentação final dos actos de liquidação.

Assim, por ao não terem assentado em normas de lançamento válidas, as liquidações impugnadas enfermam de ilegalidade, por vício procedimental, que nelas se repercute.

(¹³) A anterior Circular n.º 102/2007 tinha conteúdo semelhante.

(¹⁴) Princípio este que, embora previsto para o processo tributário, é, obviamente, aplicável por analogia ao procedimento tributário, já que seria incongruente e materialmente inconstitucional, à face do princípio da necessidade, num Estado de Direito, assente no primado da lei e na prevalência das decisões dos tribunais

3.2. Questão da inexistência de facto tributário por ausência de voos de recreio privado

A Requerente defende que a Autoridade Tributária e Aduaneira baseou as liquidações impugnadas na circunstância de os FTA (Formulário Electrónico de Tráfego Aéreo) respeitantes aos voos identificados nos Mapas I, que fazem parte dos relatórios das inspecções, indicarem que se reportavam a aviação de recreio privada e ter entendido que eles prevalecem sobre as guias de abastecimento, quando não indicavam um voo desse tipo.

É, aliás, o que resultou do depoimento da testemunha (...) e dos relatórios referidos nas alíneas n) e o) da matéria de facto fixada, pois a determinação dos voos que foram considerados privados de recreio baseou-se no facto de nos FTA indicados naqueles Mapas ter sido aposto o Código “411-6”, como se descreve naqueles relatórios:

“Com base nos dados retirados do formulário electrónico foi elaborado o Mapa I denominado “Lista dos Voos Privados – Código 411”, onde consta número do formulário, a data, o número de voo, natureza do voo, classe, tipo de voo, matrícula do avião, operador, handles e contramarca.

Com base na lista dos voos privados as quais foram entregue ao GOO, com o objectivo de este identificar através do número do voo e matrícula do avião, as guias de abastecimento processadas e respectivas quantidades abastecidas.

O X... como responsável do entreposto fiscal de armazenagem, solicitou às petrolíferas, ou seja, B, C e A, a identificação por voo das quantidades abastecidas e fotocópias das respectivas guias, que posteriormente nos foram entregues.

Com base nessa documentação foi elaborado Mapa II por empresa petrolífera, das quantidades abastecidas, por empresa abastecedora o qual reflecte a interligação por número de (FTE) e respectiva guia de abastecimento, na qual consta por voos a quantidade abastecida a TO (temperatura ambiente) e quantidade a 15.º C (a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é de 1000 litros, convertidos para a temperatura de referência de 15.º C)

(artigos 2.º e 205.º, n.º 1, da CRP) que, em caso de dúvida, a Administração Tributária estivesse obrigada a praticar um acto lesivo para os contribuintes numa situação em que o acto deveria ser judicialmente anulado.

Da confrontação da listagem dos voos, com os códigos (411 - 6) Mapa I com o Mapa II, concluiu-se que falta apresentar as guias de abastecimento – Mapa IV.

Ora, como resultou do depoimento da testemunha (...), a aposição daquele código 411-6 nos FTA (Formulário Electrónico de Tráfego Aéreo) era feita automaticamente pelo sistema informático de preenchimento, que associava esse código a todos os voos identificados com a letra “D”, pelo facto de serem de “Natureza” Particular, e por defeito, o “Tipo de Operação” Recreio e Turismo.

Esta atribuição automática do “Tipo de Operação” Recreio e Turismo, sem qualquer outro elemento que comprovasse a finalidade do voo em causa, revela a falta de fiabilidade da atribuição desse código nos FTA para comprovar que os voos tinham efectivamente esta finalidade.

Por isso, não pode, a partir apenas da aposição daquele código nos FTA, concluir com o grau de certeza elevado exigível a uma decisão jurisdicional que todos os voos listados nos Mapas I que constam dos relatórios das inspecções pudessem ser qualificados como de recreio.

Sendo assim, está-se perante uma situação em que há dúvida fundada sobre a existência dos factos tributários subjacentes às liquidações impugnadas, pelo que o artigo 100.º, n.º 1, do CPPT impõe a sua anulação, por erro sobre os pressupostos de facto.

3.3. Reembolso da quantia paga e pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente formula ainda um pedido de reembolso da quantia paga e o pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para o seu conhecimento, por não se incluírem entre as competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelos artigos 2.º do RJAT e 2.º, alíneas a) e b), do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a

administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*.

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como directriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos actos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de

Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu art. 24.º que *«haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços»*, a seguir, na LGT, em cujo art. 43.º, n.º 1, se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do art. 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar os pedidos de reembolso da quantia paga e de pagamento de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é claro que estes pedidos têm de proceder, já que as liquidações são anuladas e o erro de que enfermam é imputável à Administração Tributária, pelo que o direito a juros indemnizatórios é reconhecido pelo artigo 43.º n.º 1, da LGT.

3.4. Indemnização por garantia indevida

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o art. 171.º do CPPT, estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida*.

Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposta no art. 3.º do RJAT, ao falar em «*cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos*», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente *ao mesmo acto tributário* e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do art. 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do art. 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, os erros dos actos de liquidação são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão (artigo 661.º do Código de Processo Civil de 1961, a que corresponde o artigo 609.º no Código de Processo Civil de 2013, e artigo 565.º do Código Civil).

4. Decisão

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

- a) Julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anular das liquidações de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respectivos juros compensatórios, com o n.º (...), referente aos períodos de 01/01/2011 a 31/03/2011 e de 30/06/2011 a 31/08/2011, no valor de € 274.054,6 e com o n.º (...), referente ao período de 01/04/2011 a 29/06/2011, no valor de € 276.688,00;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias pagas e condenar Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar esse reembolso;
- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados com base nas quantias pagas de € 274.054,65 e € 276.688,00 e desde a data em que os pagamentos foram efectuados, 8-3-2013, e a data do integral reembolso das quantias
- d) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente a indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução do presente acórdão, relativa às despesas com as garantias prestadas, referidas na alínea dd) da matéria de facto fixada

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 550.746,65.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 8.568.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

4 de Novembro de 2013

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Olívio Mota Amador)

(Álvaro Caneira)