

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 785/2020-T

Tema: ISV – Componente ambiental; Violação do Direito da União Europeia.

DECISÃO ARBITRAL

a. RELATÓRIO

1. A..., UNIPESSOAL LDA, NIPC ..., com, sede na ..., ..., ..., ..., ...-..., Lisboa (doravante, a “Requerente”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de Imposto Sobre Veículos (doravante, “ISV”), n.ºs 2018/..., de 29/03/2018; 2018/..., de 09/11/2018; 2018/..., de 11/07/2018; 2018/..., de 21/02/2018; 2017/..., de 06/07/2018; 2017/...-2017/..., de 07/02/2017; 2017/..., de 14/09/2017; 2017/..., de 17/04/2017, resultantes da apresentação pela Requerente das Declarações Aduaneiras de Veículos (“DAV”), às quais foram atribuídos, respetivamente, os n.ºs 2018/..., 2018/..., 2018/..., 2018/..., 2017/..., 2017/..., 2017/..., 2017/..., na parte relativa à componente ambiental, no montante de €13.567,42 (treze mil, quinhentos e sessenta e sete euros e quarenta e dois cêntimos), acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal aplicável, desde o pagamento do imposto.

-
2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- 2.1. Em 03-05-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 21 de maio de 2020, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 22 de junho de 2021.
5. As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias.
6. A Requerente alegou, em síntese, que:
- 6.1. Enviou, no dia 31 de julho de 2020, através de correio registado sob o registo postal RO ... PT, um pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, dirigido à Senhora Diretora-Geral da AT. O pedido de revisão oficiosa foi rececionado no dia 3 de agosto de 2020 pela Divisão do Gabinete da Diretora-Geral da AT, sito na Rua ..., Lisboa;
- 6.2. No dia 29 de outubro de 2020, na ausência de restituição do duplicado do documento, com o devido carimbo ou comprovativo de entrada, tal como exige o artigo 26.º, n.º 1, do CPPT, o Mandatário da Requerente enviou uma mensagem de correio eletrónico para aquela Divisão, solicitando que procedessem à devolução do duplicado, algo que nunca ocorreu;
- 6.3. Não obstante a falta de devolução do duplicado, estabelece o artigo 57.º, n.º 1, da LGT, que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, acrescentando o n.º 5 desse mesmo artigo que o incumprimento do prazo referido (*i.e.*, dos quatro meses), contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da AT, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial;

- 6.4.** Como se decidiu no Processo Arbitral n.º 809/2019-T (CAAD), de 4 de setembro de 2019: *“é de entender que o ato ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um ato que comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.”*. No caso concreto, o indeferimento tácito ocorreu quatro meses depois da entrada do pedido de revisão oficiosa, pelo que se considera que a presente ação arbitral tributária é, para os devidos efeitos legais, apta a apreciar a legalidade dos atos de liquidação subjacentes, bem como plenamente tempestiva;
- 6.5.** É uma sociedade unipessoal por quotas, constituída a 13 de agosto de 2015, com o seguinte objeto social: *“Serviços de produção e realização de filmes, vídeos, multimédia e audiovisuais. Atividades de distribuição de filmes, vídeos, e programas de televisão empresas, para espetáculos públicos ou a difusão televisiva. Incluir aquisição dos direitos de distribuição de filmes, vídeos, e programas de televisão. Prestação de serviços de realizador. Projeção de filmes. Marketing e publicidade. Organização, gestão e promoção de eventos. Comercialização de veículos automóveis ligeiros.”*;
- 6.6.** No âmbito da prossecução da sua atividade procedeu, em diversos momentos, a aquisições noutros Estados-Membros da União Europeia, de viaturas ligeiras usadas, que depois eram objeto de entrada no território português;
- 6.7.** Na sua qualidade de operador sem estatuto, apresentou por transmissão eletrónica de dados, dirigida à Alfândega de Faro, e para introdução no consumo dos veículos usados, oito declarações de veículo (DAV's):

DAV	Data	N.º de Liquidação	Data de Liquidação
2018/...	04/04/2018	2018/...	29/03/2018
2018/...	09/11/2018	2018/...	09/11/2018
2018/...	12/07/2018	2018/...	11/07/2018
2018/...	24/02/2018	2018/...	21/02/2018

2017/...	05/07/2017	2017/...	06/07/2018
2017/...	12/11/2019	2017/...-2017/...	07/02/2017
2017/...	14/09/2017	2017/...	14/09/2017
2017/...	13/04/2017	2017/...	13/04/2017

6.8. A introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela DAV, conforme estabelece o artigo 17.º, n.º 1, do Código do ISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho;

6.9. As DAV e liquidações sobreditas referem-se aos seguintes veículos:

DAV	Categoria Tipo	Marca	Modelo
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...

6.10. Nas liquidações de ISV efetuadas pela AT não foi aplicada qualquer redução de imposto na parte atinente à componente ambiental, o que deveria ter ocorrido considerando o tempo de uso dos veículos;

6.11. Efetivamente, considerando os períodos decorridos entre as datas das 1^{as} matrículas e as datas das liquidações de ISV aqui impugnadas, resulta que deveriam ter sido aplicadas às duas componentes (e não só à componente da cilindrada), as seguintes percentagens de redução ao ISV liquidado:

DAV	Data da 1 ^a matrícula	Data de Liquidação	Percentagem de redução
2018/...	30/06/2017	29/03/2018	10%
2018/...	31/01/2017	09/11/2018	20%
2018/...	14/03/2017	11/07/2018	20%
2018/...	03/07/2017	21/02/2018	10%
2017/...	10/03/2016	06/07/2018	20%
2017/...	16/02/2016	07/02/2017	10%
2017/...	29/06/2016	14/09/2017	20%
2017/...	29/02/2016	13/04/2017	20%

6.12. Tal implica que as liquidações de ISV sejam parcialmente ilegais, porquanto foi exigido em excesso o valor total de € 13.567,42 (treze mil, quinhentos e sessenta e sete euros e quarenta e dois cêntimos);

7. A Requerida, por outro lado, na resposta apresentada sustentou que:

7.1. A inutilidade originária do pedido de pronúncia arbitral uma vez que à data da sua propositura já não existia uma pretensão da Requerente, consubstanciada no referido pedido de revisão oficiosa, suscetível de originar um dever de decisão/pronúncia da AT;

7.2. A AT já se havia pronunciado sobre o seu pedido porquanto a Requerente tinha apresentado, anteriormente, junto da Alfândega de Faro, em 13.11.2019, reclamação graciosa das liquidações (procedimento n.º .../RG/20), que, tendo sido analisada pelas

Informações n.º 7/20220, de 20.02.2020, e n.º 30/2020, de 03.07.2020, veio a ser indeferida em 07.07.2020 por despacho do diretor da mesma Alfândega;

- 7.3.** Tendo a Requerente apresentado pedido de revisão oficiosa em 31.07.2020, constata-se que este último pedido foi apresentado há menos de dois anos e que a AT já se havia pronunciado sobre pedido idêntico;
- 7.4.** O pedido de revisão oficiosa assenta nos mesmos factos e nas mesmas questões de direito que foram objeto de análise no âmbito da reclamação graciosa, na qual a Requerente participou ativamente, tendo-se pronunciado em sede de audição prévia e até manifestando a sua desistência do pedido quanto às mesmas liquidações, relativamente às quais veio, logo após formular pedido de revisão;
- 7.5.** Não existe qualquer presunção de indeferimento tácito porque o pedido autuado como pedido de revisão oficiosa foi apreciado em sede de reclamação graciosa nos termos sobreditos, decisão com a qual se conformou, até porque, conforme manifestou no âmbito da reclamação graciosa, apenas matinha interesse em impugnar a liquidação resultante da DAV n.º 2019/..., a qual, aliás, veio depois impugnar em sede arbitral (Proc. n.º 391/2020-T);
- 7.6.** O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa pressupõe que a AT não tenha proferido qualquer decisão, o que não sucedeu no caso *sub judice*;
- 7.7.** Sobre o dever de pronúncia da AT, do qual depende a formação do indeferimento tácito, atente-se, ainda, no disposto no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 56.º da Lei Geral Tributária, do qual resulta que a AT não tem o dever de pronúncia quando já se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos;
- 7.8.** Assim, a circunstância de a AT se ter pronunciado sobre o pedido de reclamação graciosa apresentado relativo aos mesmos factos e fundamentos, dispensou a AT de apreciar o pedido de revisão oficiosa, de 31.07.2020, por já ter apreciado idêntico pedido há menos de 2 anos (posição sufragada pelos tribunais superiores e em sede arbitral, mormente, na decisão proferida no processo arbitral n.º 498/2020-T);

- 7.9.** Embora o pedido de pronúncia arbitral surja na sequência do indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa não se pode olvidar que a Requerente já tinha apresentado em momento anterior reclamação graciosa das mesmas liquidações que ora pretende impugnar, pelo que, para abrir a via contenciosa, impugnando judicialmente, ou por via arbitral, teria que ter reagido da decisão que recaiu sobre a mesma reclamação graciosa ou diretamente dos atos de liquidação, o que não fez;
- 7.10.** Iniciando-se a contagem do prazo para a impugnação arbitral a partir do termo do prazo para pagamento dos montantes liquidados, ou a partir da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o mesmo encontrava-se já esgotado à data da apresentação do Pedido de pronúncia arbitral (PPA);
- 7.11.** Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, em conjugação com o n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral era de 90 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária, que, no caso vertente, ocorreu em 2017 e em 2018, sendo que o PPA foi apresentado em 28.12.2020;
- 7.12.** Face à omissão, no RJAT, de norma que disponha sobre as regras de contagem dos prazos, haverá que recorrer ao direito subsidiário, conforme o disposto no artigo 29.º, n.º 1, do mesmo regime, designadamente nos termos da alínea a) do mesmo preceito, às normas do CPPT tributário aplicáveis à interposição de impugnação judicial, uma vez que a arbitragem tributária constitui um meio processual de natureza alternativa em relação à impugnação judicial (veja-se nesse sentido o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 210/2011, que aprovou o Regime, bem como o n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a instituir a arbitragem tributária);
- 7.13.** Dispondo o artigo 20.º, n.º 1, do CPPT, que à interposição de impugnação judicial é aplicável o disposto no artigo 279.º do Código Civil, sendo o prazo para dedução de pedido de constituição de tribunal arbitral (prazo de propositura da ação) contínuo, que não sofre qualquer suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais (o que é corroborado pela jurisprudência do CAAD, designadamente pelo vertido nas decisões proferidas nos Processos n.ºs 35/2012-T, 9/2014-T e 845/2014-T);

7.14. E o mesmo se diga quanto ao *dies a quo* do prazo de reação no caso da notificação da decisão de reclamação, a qual, tendo ocorrido em 15.07.2020, em 28.12.2020 já se encontrava ultrapassado o prazo de 90 dias previsto na lei. Assim, o PPA resulta manifestamente extemporâneo, verificando-se, pois, a caducidade do direito de ação, exceção perentória que, nos termos do artigo 576.º, n.ºs 1 e 3, e 579.º do Código do Processo Civil (“CPC”), determina a absolvição do pedido, o que se invoca.

8. A Requerida apresentou alegações finais em 08-11-2021, tendo, no essencial, reiterado os argumentos antes apresentados.

9. Em sede de alegações, apresentadas igualmente em 08-11-2021, a Requerente, veio ainda defender que:

9.1. A defesa por exceção apresentada pela Requerida assenta em pressupostos, no mínimo, totalmente equívocos;

9.2. A 13 de novembro de 2019, apresentou procedimento tributário de reclamação graciosa visando as liquidações de ISV acima identificadas, bem como a liquidação de ISV inerente à DAV n.º 2019/..., que deu origem ao processo arbitral n.º 391/2020-T;

9.3. O procedimento tributário de reclamação graciosa correu termos junto da Alfândega de Faro sob o n.º ...2020...;

9.4. Com data de 26 de fevereiro de 2020, foi emitido projeto de decisão de indeferimento, através do qual a AT projetou indeferir todas as liquidações de ISV aqui em causa na presente ação arbitral por fundamento único de intempestividade. Nessa altura, concluiu a AT que “*apenas serão objeto de apreciação as liquidações de ISV emitidas no valor global de € 6.950,12, na sequência da DAV n.º 2019/...*”, ou seja, por considerar que era intempestiva a reclamação graciosa para análise da maioria das situações subjacentes, com exceção de um único caso, a AT projetava apreciar apenas essa única liquidação que não faz parte do atual objeto arbitral;

9.5. Ao contrário do agora alegado pela Requerida, não haveria qualquer pronúncia de mérito, mas apenas se projetava indeferir o reclamado em virtude da alegada intempestividade do meio procedimental;

- 9.6.** Se a própria AT referia que não seriam objeto de apreciação, como é que agora, numa autêntica *contradictio in terminis*, foram objeto de apreciação e decisão?;
- 9.7.** Apresentou pedido de desistência parcial do procedimento tributário de reclamação graciosa;
- 9.8.** Ao contrário do aludido pela Requerida, nunca solicitou qualquer desistência dos pedidos, mas só do próprio procedimento tributário, o que é algo completamente distinto, e apenas na parte respeitante aos atos de liquidação de ISV que foram impugnados na presente sede arbitral;
- 9.9.** Na mesma data, e no âmbito da reclamação graciosa sobredita, a Requerente apresentou direito de audição que incidiu apenas a liquidação de ISV inerente à DAV n.º 2019/...;
- 9.10.** Em 8 de julho de 2020, a AT indeferiu o procedimento tributário de reclamação graciosa, mas apenas incidente sobre a liquidação de ISV inerente à DAV n.º 2019/...;
- 9.11.** A AT olvida que a decisão de mérito da reclamação graciosa não incidiu sobre qualquer uma das liquidações de ISV aqui visadas. E não incidiu sobre o mérito, porquanto a aqui-Requerente desistiu parcialmente do procedimento tributário de reclamação graciosa e na parte, precisamente, conexas com as mesmas. Mas mesmo que não tivesse desistido, a verdade é que nunca haveria uma pronúncia sobre o pedido ou mérito, porquanto, de acordo com a própria AT, a reclamação graciosa era intempestiva nessa parte;
- 9.12.** Quando inexistente o dever legal de pronúncia tal é para evitar situações de atos confirmativos não poderem ser escrutinados judicialmente, o que nunca seria aqui o caso, em fase da natureza diferenciada e complementar da figura da revisão oficiosa do ato tributário versus da reclamação graciosa;
- 9.13.** A AT ainda vem aludir a que a desistência do pedido, o que nunca ocorreu, tal como comprovado, implicou a extinção do próprio direito, o que mais uma vez assenta num equívoco. A AT confunde as figuras da “desistência” e da “renúncia”.

b. MATÉRIA DE FACTO

B.1. Factos dados como provados

10. A Requerente introduziu em Portugal dois veículos Ligeiros/Passageiros ..., tendo sido apresentadas as DAV 2018/... e 2017/..., um veículo Ligeiro/Passageiros..., tendo sido apresentada a DAV 2017/..., um veículo Ligeiro/Passageiros..., tendo sido apresentada a DAV 2018/..., um veículo Ligeiro/Passageiros..., tendo sido apresentada a DAV 2018/..., um veículo Ligeiro/Passageiros ..., tendo sido apresentada a DAV 2017/..., um veículo Ligeiro/Passageiros ..., tendo sido apresentada a DAV 2018/..., e um veículo Ligeiro/Passageiros ..., tendo sido apresentada a DAV 2017/...:

DAV	Categoria Tipo	Marca	Modelo
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2018/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...
2017/...	Ligeiro/Passageiros	...	...

11. Foram emitidas as liquidações de ISV n.ºs 2017/..., 2107/..., 2017/..., 2017..., 2018/..., 2018/..., 2018/... e 2018/..., de 07.02.2017, 13.04.2017, 06.07.2017, 14.09.2017, 21.02.2018, 29.03.2018, 11.07.2018 e 09.11.2018, respetivamente, com o

seguinte termo final do prazo de pagamento: 20.02.2017, 02.05.2017, 20.07.2017, 28.09.2017, 07.03.2018, 13.04.2018, 25.07.2018, e 23.11.2018.

12. O imposto liquidado foi pago.

13. Através de documento com carimbo de entrada na AT com a data de 27 de novembro de 2019, a ora Requerente apresentou Reclamação Graciosa onde pretendia discutir a legalidade das liquidações de ISV, no que respeita à componente ambiental, relativas às DAV: 2019/..., 2018/..., 2017/..., 2017/..., 2018/..., 2018/..., 2017/..., 2018/..., 2017/... e 2016/... .

14. Através de requerimento datado de 27 de março de 2020, a ora Requerente desistiu parcialmente do pedido relativamente às liquidações correspondentes à DAV, 2018/..., 2017/..., 2017/..., 2018/..., 2018/..., 2017/..., 2018/..., 2017/... e 2016/...,

15. Mantendo o interesse em discutir através daquele meio procedimental apenas a liquidação correspondente à DAV 2019/... .

B.2. Factos dados como não provados

16. Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

B.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

17. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

18. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

19. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

20. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

c. DO DIREITO

C1. Questões a decidir

21. No essencial, importa analisar duas questões no presente processo:

- (i) Se o presente pedido é, ou não, tempestivo; e
- (ii) Se as liquidações de ISV acima identificadas são, ou não, ilegais no que respeita à sua componente ambiental.

C2. Da tempestividade do pedido

22. Nos termos do artigo 56.º, n.º 2 da LGT, “[n]ão existe dever de decisão quando:
a) A administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos”;

23. Considera este Tribunal que a *pronúncia*, no contexto em que esta é analisada no âmbito do presente caso, ou seja, na sequência da apresentação de uma reclamação graciosa, sempre teria de ser a decisão final expressa da reclamação.
24. Mal seria, já que estaria em causa a efetividade do princípio da colaboração, que o mero projeto de decisão fosse considerado pronúncia bastante para efeitos do referido artigo 56.º, n.º 2 da LGT.
25. Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, numa passagem que nos parece em linha com o raciocínio defendido, o “*dever de pronúncia pode consistir em dever de decisão, nos casos em que o assunto apresentado seja uma questão a resolver através de acto administrativo*”. (Cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Anotada e comentada*, 4 ed., 2012, p. 466).
26. Ora, no caso em análise, sem prejuízo de a AT ter apresentado um projeto de decisão que incluía as liquidações de ISV em discussão no presente processo, não apenas não houve nenhuma decisão final a respeito destas, como a ora Requerente desistiu a apreciação da legalidade das liquidações ora em discussão naquela sede.
27. Ora, não tendo havido decisão, exceto quanto à liquidação resultante da entrega da DAV 2019/..., continua a existir um dever da AT de repor a legalidade, não se podendo falar de uma estabilização da ordem jurídico-tributária enquanto o ato puder ser revisto/revogado.
28. Como defende o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) “*permitindo a lei a revisão do acto tributário, não é possível falar-se de uma estabilização definitiva dos efeitos do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, impugnação judicial, de revisão e de recurso contencioso estejam esgotados*” (Cfr. Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 26580, de 20/03/2002).
29. Mais, sendo ainda possível operar a revisão do tributário por iniciativa da AT, esta revisão pode ser solicitada pelo contribuinte. Neste sentido, o STA defende que mesmo “*quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido*

dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso de verifiquem os respectivos pressupostos legais.” (Cfr. Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 26580, de 20/03/2002. Cfr., ainda, Leonardo Marques dos Santos, “A revisão do acto tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in AAVV, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier – Volume II, Almedina – 2013, pp. 7-25).

30. Assim, considera-se que a AT teria o dever de se pronunciar sobre a revisão oficiosa apresentada e que o presente pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

31. conforme já foi afirmado pelos Tribunais superiores, “[a]tendendo a que a ATA se encontra obrigada, para além do mais, ao respeito pelo princípio da colaboração com os contribuintes (cf. art. 59.º da LGT e 48.º, n.º 1 do CPPT), assim como aos princípios da celeridade e eficiência [cf. arts. 55.º da LGT, e 10.º do CPA, na redação então em vigor, aplicável ex vi art. 2.º, alínea d) do CPPT], não estava legitimada a escudar-se na circunstância de as entidades competentes para a decisão da reclamação graciosa e do pedido de revisão serem diferentes, para negar a pretendida convolação do pedido de reclamação em pedido de revisão oficiosa”. (Cfr, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo 02010/12.6, de 04/15/2021).

C3. Da legalidade das liquidações de ISV

32. O regime do ISV encontra-se previsto, tal como referido, no Código do ISV.

33. O artigo 11.º do Código do ISV, à data dos factos, dispunha que:

“1 - O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional:

TABELA D

<i>Tempo de uso</i>	<i>Percentagem de redução</i>
<i>Até 1 ano</i>	<i>10</i>
<i>Mais de 1 a 2 anos</i>	<i>20</i>
<i>Mais de 2 a 3 anos</i>	<i>28</i>
<i>Mais de 3 a 4 anos</i>	<i>35</i>
<i>Mais de 4 a 5 anos</i>	<i>43</i>
<i>Mais de 5 a 6 anos</i>	<i>52</i>
<i>Mais de 6 a 7 anos</i>	<i>60</i>
<i>Mais de 7 a 8 anos</i>	<i>65</i>
<i>Mais de 8 a 9 anos</i>	<i>70</i>
<i>Mais de 9 a 10 anos</i>	<i>75</i>
<i>Mais de 10 anos</i>	<i>80</i>

2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respectivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:

$$ISV = ((V/VR) \times Y) + C$$

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.

4 - Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume--se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1”.

34. O artigo 110.º do TFUE dispõe que:

"Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções”.

35. A redação do artigo 11.º, n.º 1, do Código do ISV foi introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), e surgiu no contexto do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) (Sétima Secção) de 16 de junho de 2016, emitido no processo C-200/15 relativo à ação de incumprimento interposta pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa, na qual se declarou a desconformidade da anterior redação desta disposição com o artigo 110.º do TFUE, nos seguintes termos:

“A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro estado-membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta uma desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do art. 11º do TFUE (...) Este artigo (110º do TFUE) é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (acórdão de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU:C:2001:109, n.º 21; de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamas e Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, n.º 53; e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.º 25)” (n.º 24 dos fundamentos do acórdão). Assim, a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110.º do TFUE, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional (v., designadamente, acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, EU:C:1995:66, n.º 20, e de 22 de fevereiro de 2001, GomesValente, C-393/98,

EU:C:2001:109, n.º 23)” (n.º 25 dos fundamentos do acórdão). “ (...) Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares, disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 (...)) ”.

36. Sucede, porém, que a atual redação do artigo 11.º do Código do ISV mantém uma diferenciação com os valores do ISV aplicáveis aos veículos nacionais, e que constam do artigo 7.º do Código do ISV e tabelas anexas, dado que o legislador, em conformidade com o acima referido acórdão do TJUE, alargou as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-a até aos 10 e mais anos de uso, mas introduziu uma outra alteração diferenciadora em relação aos veículos com origem noutros Estados-Membros, com impacto no cálculo do ISV, uma vez que a atual redação do artigo 11.º Código do ISV limita a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental (emissão de CO₂), ao contrário do que sucede com os veículos usados já matriculados no território nacional.

37. Desta feita, a jurisprudência do CAAD tem decidido uniformemente que a atual redação do artigo 11.º do Código do ISV viola o disposto no artigo 110.º do TFUE (*cfr.* as decisões dos processos 572/2018-T, 346/2019-T, 348/2019-T, 350/2019-T, 459/2019-T, 660/2019-T ou 293/2020-T, este último que seguiremos de perto).

38. As normas de Direito da União Europeia, no caso o artigo 110.º do TFUE, têm efeito direto e primado sobre o Direito nacional, não podendo assim, sem mais, ser contrariadas por legislação doméstica.

39. Entendemos, assim, que existe uma violação do artigo 110.º do TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro

Estado-Membro exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional.

40. Como se escreveu na Decisão no processo 660/2019-T *"decorre da jurisprudência do TJUE e da própria sistemática do TFUE que, ao contrário do que indica a AT, a norma do artigo 110.º do TFUE é imperativa e sobrepõe-se às normas de cariz ambiental do artigo 191.º do TFUE. Assim, ainda que um EM utilize componente ambientais na determinação do cálculo do regime de tributação de veículos, nunca poderá, com base nessa componente, agravar a tributação de veículos usados provenientes de outros EM face aos veículos usados já matriculados em território nacional"*. Tal *"equivale a dizer que não decorre da legislação aplicável que as regras e princípios ambientais constantes do artigo 191.º do TFUE e artigo 66.º da CRP prevaleçam sobre a regra do artigo 110.º do TFUE que é imperativa para os EM"*.

41. Na sequência do descrito acima, o TJUE no processo C-169/20 de 2 de setembro de 2021, com uma linha argumentativa que nos parece aplicável ao presente caso, decidiu até que ao *"não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE"*.

42. Segundo o TJUE (no referido processo): *"o artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros. Este artigo é violado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto*

importado (Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.ºs 23 e 24 e jurisprudência referida).

- 35 *Assim, a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 110.º TFUE, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional (v., designadamente, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 25 e jurisprudência referida).*
- 36 *Para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados já presentes no território do Estado-Membro, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 26 e jurisprudência referida).*
- 37 *Neste contexto, para saber se um imposto cria uma discriminação indireta entre os veículos automóveis usados importados e os veículos automóveis usados similares já presentes no território nacional, importa examinar se tal imposto é neutro no que respeita à concorrência entre os veículos usados importados e os veículos usados similares anteriormente matriculados no território nacional e submetidos, no momento da*

matrícula, ao referido imposto (v., por analogia, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 38).

- 38 *Além disso, o Tribunal de Justiça especificou que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo matriculado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 40 e jurisprudência referida).*
- 39 *No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, na sequência do Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal (C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453), a República Portuguesa reformou o seu regime de tributação dos veículos objeto de uma primeira colocação em circulação em Portugal. Segundo o regime resultante da referida reforma, o imposto em causa, cobrado nessa ocasião, inclui duas componentes, uma calculada em função da cilindrada do veículo em questão e a outra, denominada «componente ambiental», em função do nível de emissão de dióxido de carbono desse veículo.*
- 40 *Diferentemente da componente do imposto em causa calculada em função da cilindrada do veículo, para a qual o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos prevê uma percentagem de redução em função da idade do veículo, não está prevista nenhuma redução da componente ambiental do referido imposto que reflita a desvalorização do valor comercial do veículo a esse título.*
- 41 *Daqui resulta que a legislação nacional que institui o imposto em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo para os veículos usados importados em Portugal de outros Estados-Membros é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. Por conseguinte, a referida legislação não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto*

de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares já presentes no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE.

- 42 *A este respeito, não contestando que o Código do Imposto sobre Veículos não prevê nenhuma redução da componente ambiental do imposto em causa relativamente aos veículos usados importados no seu território, a República Portuguesa considera, antes de mais, que esta circunstância se justifica por um objetivo de proteção do ambiente. Com efeito, o pagamento integral da componente ambiental não tem por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas subordinar essa entrada a um critério seletivo aplicando exclusivamente critérios ambientais.*
- 43 *Ora, importa recordar que, embora os Estados-Membros sejam, na verdade, livres de estabelecer um sistema de tributação diferenciada para certos produtos e, portanto, de definir as modalidades de cálculo do imposto de registo de modo a ter em conta considerações relacionadas com a proteção do ambiente, não é menos verdade que essas modalidades devem, nomeadamente, ser suscetíveis de evitar qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, relativamente às importações provenientes de outros Estados-Membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes, em conformidade com o artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, EU:C:1998:155, n.º 30, e de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 59).*
- 44 *A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da «classificação ambiental» dos veículos, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.ºs 56 e 57).*
- 45 *Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que o objetivo de proteção do ambiente poderia ser realizado de forma mais completa e coerente fazendo incidir um*

imposto anual sobre qualquer veículo que entrasse em circulação num Estado-Membro, o qual não beneficiaria o mercado nacional dos veículos usados em detrimento da colocação em circulação de veículos usados importados de outros Estados-Membros e seria, além disso, conforme com o princípio do poluidor-pagador (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 60).

- 46 *Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110.º TFUE.*
- 47 *Em seguida, a República Portuguesa alega, em substância, que a componente ambiental do imposto em causa constitui, na realidade, um imposto autónomo, distinto da componente deste imposto calculada em função da cilindrada do veículo em causa.*
- 48 *A este respeito, importa observar que, no artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, a componente ambiental é apresentada como um dos dois elementos utilizados para o cálculo de um imposto único e não como um imposto distinto. Além disso, e em qualquer caso, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, tal imposto distinto continuaria a ser discriminatório em relação aos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, uma vez que o referido imposto excederia o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares comprados e registados no território nacional.*
- 49 *Por outro lado, importa salientar que, embora, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre Veículos, os contribuintes possam optar por um método alternativo de cálculo do imposto em causa, requerendo ao diretor da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efetiva do veículo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais*

de uma norma essencial do Tratado FUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 34).

50 *Por último, quanto à afirmação da República Portuguesa, avançada na tréplica, de que está em discussão na Assembleia da República portuguesa uma nova redação para o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, há que recordar que esse argumento é irrelevante, na medida em que a existência de um incumprimento deve, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, de modo que as alterações posteriormente ocorridas não podem ser tomadas em consideração pelo Tribunal de Justiça (Acórdão de 21 de março de 2019, Comissão/Itália, C-498/17, EU:C:2019:243, n.º 29 e jurisprudência referida).*

51 *Nestas condições, há que declarar que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE”.*

43. É, assim, ilegal a liquidação de ISV impugnada, tendo razão o Requerente nesta questão.

44. Por outro lado, veio ainda a Requerida alegar que a desaplicação do artigo 11.º do Código do ISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.ºs 1 e 4, 66.º, e 266.º, todos da CRP, *i.e.*, violação dos princípios do Estado de Direito ambiental e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva.

45. Em todo o caso, nos termos do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, *"as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos*

definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático".

46. Desta forma, não é assim possível aos tribunais, salvo em caso de violação dos princípios fundamentais do Estado de direito democrático, recusar a aplicação de normas de Direito da União Europeia, invocando disposições de Direito Interno Português.

47. Por último, sempre se dirá que, mesmo que o ISV pago tenha sido repercutido em eventuais adquirentes dos veículos, existe um efeito económico para o alienante, resultante da repercussão, que não pode ser ignorado. Este efeito, por si só, configura um interesse juridicamente protegido, capaz de justificar a presente ação e o reembolso do imposto pago em excesso.

d. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

48. O Requerente solicita ainda o pagamento de juros indemnizatórios desde o pagamento do imposto, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

49. Parece-nos hoje pacífico que o direito a juros indemnizatórios pode ser decidido no contexto da arbitragem tributária, pelo que importa decidir, essencialmente, a se a Requerente tem direito a juros no caso concreto e partir de quando são os juros devidos.

50. Resulta do artigo 43.º, n.º 1 da LGT que *"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"*.

51. Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

52. Como já se referiu, a AT tinha pleno conhecimento da legislação europeia e até de alguma jurisprudência existente no sentido da interpretação da incompatibilidade do artigo 11.º do Código do ISV com o artigo 110.º do TFUE.

53. Estamos assim, neste caso, perante uma atuação por parte da AT que se traduz num *"erro imputável aos serviços"*, conforme consta do artigo 43.º da LGT.

54. Atendendo ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da AT, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (*cf.* artigo 43.º, n.º 1, da LGT), entendemos que o Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal.

55. Em todo o caso, o artigo 43.º, n.º 3, al. c) da LGT determina que “[q]uando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

56. Tendo em consideração o teor desta norma, o momento a partir do qual são devidos juros indemnizatórios no caso de revisão oficiosa do ato, quando esta é espoletada pelo contribuinte, já foi levada à apreciação do STA por diversas vezes.

57. Seguimos, assim, a posição expressa pelo STA no Acórdão 0116/18.7BALS, de 05/08/2019, que por sua vez segue o Acórdão proc. n.º 022/18, de 27/02/2019: “«A leitura do disposto no artº 61.º, n.º 1 do Código de Processo e Procedimento Tributário permite concluir que dirigindo-se ele à entidade administrativa lhe confere poder/dever de reconhecer o direito a juros indemnizatórios em benefício do contribuinte em diversas situações sendo que, tratando-se de entidade a quem compete decidir o pedido de revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, situação destes autos, tal entidade apenas pode reconhecer esse direito se não for cumprido o prazo legal de revisão do acto tributário. O mesmo é dizer que se tal decisão for proferida dentro do prazo legal não tem a entidade administrativa competência para reconhecer o direito a juros indemnizatórios.

Além do referido normativo dispõe ainda a Lei Geral Tributária, art.º 43.º n.º 3 que: «São também devidos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».

Como se concluiu no acórdão fundamento, e foi reafirmado no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido no

processo n.º 01201/17 em 23/05/2018, também a situação dos autos é enquadrável no n.º 3, al. c) do art.º 43º da Lei Geral Tributária porque o contribuinte, podendo ter obtido anteriormente a anulação do acto de liquidação praticado em 2012 e 2013, nada fez, desinteressando-se temporariamente da recuperação do seu dinheiro, até que em 28 de Setembro de 2016, apresentou um pedido de revisão oficiosa do acto tributário.

Entre 2012 e 2016 decorre um extenso período em que a reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não desenvolveu, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte suscita a questão da ilegalidade do acto de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão, nomeadamente nos três meses seguintes ao termo do prazo de pagamento voluntário usando o processo de impugnação do acto de liquidação.

O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respectiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.

Impondo a lei constitucional ao Estado a obrigação de reparar os danos causados pelos seus actos ilegais, tem vindo a lei ordinária a estabelecer limites a essa reparação, sejam os decorrentes da valorização da maior ou menor diligência do lesado, seja do tempo que faculta para a Administração Tributária decidir.

A decisão arbitral recorrida atribuiu a indemnização a partir da ocorrência do evento danoso, sendo que face às normas de direito tributário vigente tal indemnização não tem assento legal, pelo menos sob a égide do processo de impugnação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação.».

É certo que o contribuinte se viu forçado a recorrer ao tribunal arbitral em virtude de os serviços da Administração não terem procedido à solicitada revisão do acto de liquidação ilegal, e que isso constitui uma circunstância que tem sido esgrimida para afastar a aplicação da alínea c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT.

Todavia, importa não esquecer que o princípio da igualdade impõe um tratamento semelhante entre os contribuintes cujos pedidos de revisão obtêm êxito (para além do prazo de um ano) junto da Administração, e os contribuintes que obtêm idêntico resultado (também para além desse prazo) junto do Tribunal. Em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração e deriva da prática de acto ilegal: ou porque tardou a dar razão ao contribuinte ou porque não lha deu e veio a revelar-se que o devia ter feito. Nestes casos, o direito de indemnização deriva da prática de acto ilegal e não do incumprimento de um prazo procedimental para os serviços decidirem favoravelmente a pretensão do contribuinte, já que o prazo de um ano fixado nesse normativo nem sequer coincide com o prazo de quatro meses que a LGT fixa para a emissão de decisão (art.º 57º, n.º 1).”

58. Assim, em suma, entende-se que os juros indemnizatórios só são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

e. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de ISV n.ºs 2018/..., de 29/03/2018; 2018/..., de 09/11/2018; 2018/..., de 11/07/2018; 2018/..., de 21/02/2018; 2017/..., de 06/07/2018; 2017/...-2017/..., de 07/02/2017; 2017/..., de 14/09/2017; 2017/..., de 17/04/2017, resultantes da apresentação pela Requerente das Declarações Aduaneiras de Veículos (DAV's), às quais foram atribuídos, respetivamente, os n.ºs 2018/..., 2018/...,

2018/..., 2018/..., 2017/..., 2017/..., 2017/..., 2017/..., no valor total de € 165.931,40 (cento e sessenta e cinco mil, novecentos e trinta um euros e quarenta cêntimos), na parte relativa à componente ambiental, no valor de €13.567,42;

- b) Julgar procedente o pedido de reembolso do ISV, condenando-se a Requerida a pagar ao Requerente a quantia de €13.567,42;
- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, porém tendo apenas como termo inicial um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa.

f. VALOR DO PROCESSO

O valor da causa é fixado em €13.567,42, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

g. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida.

Notifiquem-se as partes.

Notifique-se o Ministério Público, representado pela Senhora Procuradora-Geral da República, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional e 185.º-A, n.º 2, do CPTA, subsidiariamente aplicável.

Lisboa, 23 de novembro de 2021.

O Árbitro,

Leonardo Marques dos Santos