

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 456/2021-T

Tema: ISV – veículo automóvel usado originário de outro EM da UE – componente ambiental do imposto – Reforma da decisão arbitral (em anexo à decisão).

*Substitui, em parte, a decisão arbitral de 28 de março de 2022.

REFORMA DE DECISÃO ARBITRAL

Em cumprimento do acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 24.01.2024, no Recurso n.º 90/23.8BALSBB, interposto da decisão arbitral proferida no presente processo em 28.03.2022, reforma-se a referida decisão arbitral, nos seguintes termos:

Decisão Arbitral

I. Relatório

A..., doravante designado como “Demandante”, contribuinte n.º..., residente na..., ..., ..., ...-..., ..., apresentou, em 22-07-2021, ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, n.ºs 1 e 2 e 10.º, n.º 1, al. a) e n.º 2, do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), pedido de pronúncia arbitral, com vista a:

- 1) A anulação parcial do ato de liquidação de imposto sobre veículos n.º 2018/..., de 13-11-2018, no valor global de 4.723,69 euros, constante da Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2018/... de 03-12-2018 pela Alfândega do Jardim do Tabaco, referente à introdução no território nacional do veículo de marca ALFA ROMEO, com a matrícula
- 2) A condenação da Demandada à devolução do imposto indevidamente pago no valor de 2.339,10 euros e ao pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.

É demandada a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “Demandada”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 26-07-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13-09-2021, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 01-10-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada para o efeito, apresentou resposta, em 17-11-2021, tendo, na mesma data remetido ao tribunal cópia do processo administrativo, para os efeitos do disposto no art.º 17.º, n.º 2 do RJAT.

Por despacho de 16-03-2022, foi proposta a prescindência da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). Pelo mesmo despacho, foi também proposto prescindir da apresentação de alegações finais. Foi concedido às Partes o prazo de cinco dias para se pronunciarem sobre a tramitação proposta.

As Partes não se pronunciaram sobre a tramitação proposta.

II. Posições das partes

O Demandante considera que a norma jurídica que subjaz à liquidação do imposto, o art. 11º do Código do Imposto sobre Veículos, viola o disposto no art.º 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), por onerar os veículos automóveis em segunda mão adquiridos num Estado membro mais gravosamente, em comparação com a carga fiscal que incide sobre um veículo automóvel em segunda mão adquirido no território português.

A AT não expressou qualquer posição acerca da questão fundamental que serve de base ao pedido.

No que concerne ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, sustentou que, ainda que venha a considerar-se que o pedido arbitral deva proceder e que o ato de liquidação venha a ser parcialmente anulado, não poderá, todavia, proceder o pedido de pagamento de juros compensatórios, pois há que considerar o facto de o pedido arbitral ter sido efetuado na sequência do indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa que o Requerente apresentou junto da Alfândega de liquidação;

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, 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;

Dispondo o mesmo artigo na alínea c) do n.º 3 que são igualmente devidos juros indemnizatórios “Quando 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;

Deste modo, e seguindo jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo, mormente a vertida nos Acórdãos de 11/12/2019, no Processo n.º 058/19.9BALSb, e de 20/05/2020, no Processo 05/19.8BALSb, entende-se que os juros indemnizatórios só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto [cfr. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].

III. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é materialmente competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

IV. Questões a apreciar

Constitui questão a apreciar no presente processo arbitral a de saber se o art.º 11.º do CISV, ao prever, na determinação do imposto (ISV) aplicável a automóveis usados originários de outros Estados-Membros da União, uma redução da taxa normal em função da idade, que é limitada à “componente cilindrada”, excluindo a “componente ambiental”, deve considerar-se incompatível com o art.º 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

V. Fundamentação

1. Matéria de facto

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

- A) O Demandante introduziu no território nacional, com origem em Itália, o veículo automóvel ligeiro de passageiros, usado, da marca Alfa Romeo, ao qual foi atribuída a matrícula nacional ...;
- B) O referido veículo teve a sua primeira matrícula em Itália;
- C) Para a introdução do veículo no território português, foi emitida por iniciativa do Demandante a Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2018/... de 03-12-2018 pela Alfândega do Jardim do Tabaco;

- D) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a competente liquidação do imposto sobre veículos nº 2018/..., de 13-11-2018, no valor global de 4.723,69 euros (quatro mil, setecentos e vinte e três euros e sessenta e nove cêntimos);
- E) Na determinação do imposto a pagar foi aplicada uma redução de 65% à “componente cilindrada” da taxa de imposto, em correspondência com a idade do veículo (mais de 7 a 8 anos);
- F) Desta forma, a componente cilindrada da taxa de imposto, que era, antes da redução, de 3.214,52 euros, teve uma redução no montante de 2.089,44 euros, passando para 1.125,08 euros;
- G) Na determinação do imposto a pagar não foi aplicada qualquer redução à “componente ambiental” da taxa de imposto, em correspondência com a idade do veículo;
- H) Em consequência, a componente ambiental da taxa do imposto foi fixada em 3.598,61 euros;
- I) Em 18-12-2020, o Demandante deduziu pedido de revisão oficiosa contra a liquidação impugnada, pedindo a sua anulação parcial, com base na incompatibilidade do art.º 11º do CISV com o art.º 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;
- J) Não houve, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, qualquer decisão sobre esse pedido de revisão;
- K) O Demandante pagou o imposto liquidado na sua totalidade, conforme consta da Declaração Aduaneira de Veículos.

Não existem outros factos alegados e não provados com relevância para a decisão do mérito da causa.

A fixação da matéria de facto baseia-se no alegado e não contradito pelas Partes e na prova documental junta pelas Partes.

2. Discussão de direito

O artigo 110.º TFUE proíbe aos Estados-Membros que façam incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas superiores às que incidam sobre os produtos nacionais similares, ou imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções (acórdãos *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, n.º 36) e *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, n.º 27)).

O artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação das 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 discriminatórias relativamente a produtos originários de outros Estados-Membros (acórdãos *Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, n.º 30 e jurisprudência referida) e *Tatu* (C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 34). Assim, este dispositivo legal deve garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos nacionais e produtos importados (acórdãos *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, n.º 37) e *Tatu* (C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 35)).

Segundo jurisprudência constante, um sistema de tributação de um Estado-Membro só pode ser considerado compatível com o artigo 110.º TFUE se se verificar que está organizado de modo a excluir sempre a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios (acórdãos *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, n.º 40); *Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, n.º 50) e *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, n.º 46 e jurisprudência referida).

De acordo com o art.º 5º do respetivo Código, o Imposto sobre Veículos é um imposto que se aplica sobre o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. Ou seja, trata-se de um imposto que se aplica quer sobre veículos fabricados ou montados em Portugal, quer sobre veículos originários de outros países, seja por importação (de países terceiros) seja por “admissão em território nacional” (de países membros da UE).

Importante também é ter em conta que se trata de um imposto de obrigação única, que se aplica uma única vez, no momento da introdução no consumo no território nacional.

As taxas do imposto, no caso de automóveis em geral, são determinadas, nos termos do art.º 7º, pela soma de duas parcelas: um montante de imposto calculado em função da cilindrada (“componente cilindrada do imposto”) e um montante de imposto calculado em função do nível de emissão de dióxido de carbono (“componente ambiental do imposto”).

O art.º 11.º do CISV aplica-se especificamente à admissão de veículos usados (portadores de matrículas definitivas) provenientes de outros Estados-Membros da UE.

De acordo com este preceito, a taxa de imposto a aplicar a estes veículos também é dada pela soma de duas parcelas, a “componente cilindrada” e a “componente ambiental”.

Quanto à “componente cilindrada”, ela corresponde à taxa que o art.º 7º manda aplicar à introdução no consumo de um veículo novo, mas minorada por um coeficiente que varia com a idade do veículo (taxa de “redução de anos de uso”). Esta minoração procura fazer corresponder uma redução do montante do imposto à diminuição do valor comercial que o veículo sofre em função da idade.

Mas já quanto à “componente ambiental”, a taxa de imposto aplicável é igual à de um veículo novo introduzido no consumo em Portugal.

Por outro lado, no caso de um veículo que foi sujeito a ISV em estado novo, o montante do ISV (“componente cilindrada” mais “componente ambiental”) pago uma única vez no momento da introdução no consumo, vai sendo amortizado ao longo da vida útil do veículo. Neste processo, as duas componentes do imposto – “cilindrada” e “ambiental” – são amortizadas exatamente na mesma proporção.

Quando o veículo (que foi sujeito a ISV em estado novo) é vendido em estado usado, dentro do território português, o seu valor de venda irá refletir não apenas a desvalorização/perda de utilidade do veículo, mas também a amortização do ISV pago aquando da introdução no consumo. As amortizações das duas componentes da taxa concorrerão proporcionalmente para reduzir o valor comercial do veículo.

No caso de um automóvel admitido no território português provindo de um outro Estado-Membro, por força das regras do art.º 11º, a “componente ambiental” do imposto é igual à que incidiria sobre um veículo novo.

Desta forma, o montante total de imposto incorporado no custo de um veículo usado admitido no território português provindo de um outro Estado-Membro é superior ao montante total de imposto incorporado no custo de um veículo usado que foi sujeito a ISV em Portugal em estado novo.

Não há qualquer dúvida de que o art.º 11º, ao não prever uma redução por tempo de vida do veículo à “componente ambiental” do imposto, tem como efeito fazer incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros uma imposição interna superior à que incide sobre os produtos nacionais similares.

Conclui-se assim que o art.º 11º do CISV viola efetivamente o art.º 110º do TFUE, na medida em que faz incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros uma imposição interna superior à que incide sobre os produtos nacionais similares.

Esta conclusão foi confirmada pelo recente acórdão do TJUE de 02-09-21 no processo C-169/20, em que o Tribunal apreciou exatamente a questão que aqui nos ocupa, tendo colocado a questão nos seguintes termos:

“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.

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.

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.

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.

*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).”*

Concluindo o Tribunal:

“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 noutro 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.”

Vemos assim que a interpretação segundo a qual o art.º 11.º do CISV viola o art.º 110º do TFUE, na medida em que faz incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros uma imposição interna superior à que incide sobre os produtos nacionais similares, se encontra hoje plenamente sancionada pelo Tribunal de Justiça da UE, não existindo razões para que nos afastemos dela no presente processo arbitral.

3. Questão da devolução do imposto pago e dos juros indemnizatórios

Concomitantemente com o seu pedido de anulação parcial do ato de liquidação, pede ainda o Demandante ao Tribunal a condenação da AT à restituição do imposto indevidamente pago e ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Quanto à restituição do imposto indevidamente pago, o Demandante tem direito a ela, nos termos do art.º 100.º, n.º 1 da LGT, que determina que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”.

O dever de restituição do imposto indevidamente pago aparecerá inevitavelmente ligado à decisão arbitral que anule o ato de liquidação, por força da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, em cujos termos a administração tributária fica vinculada, nos exatos 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, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios correspondentes à prestação tributária indevidamente efetuada, determina o art.º 43.º da LGT, no seu n.º 1, 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.”

A expressão "erro imputável aos serviços" deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" causadora da anulação, total ou parcial, do ato tributário. Neste sentido aponta o estipulado no já citado art.º 100.º, n.º 1, da LGT, em conjugação com o art.º 43.º, n.º 1 da mesma lei, em que se consagra, no plano da lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário (vd. TCA-S, CT, 22-05-2019, proc. n.º 1770/12.9BELRS).

Por sua vez, o n.º 5 do art.º 24.º do RJAT, ao estipular que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral (Decisão arbitral CAAD n.º 678/2018-T, 27-05-2019).

Contudo, alega a AT, em oposição à pretensão do Demandante de pagamento de juros indemnizatórios, que, nos termos do art.º 43.º, n.º 3, al. c) LGT, no caso de a anulação do ato ser consequente de um pedido de revisão do ato tributário, apenas são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, hipótese que, segundo a AT, não se verifica.

**

NO SEGMENTO SEGUINTE, EM CONFORMIDADE COM O ACÓRDÃO DO STA REFERIDO NO INÍCIO DESTA DECISÃO (ACÓRDÃO DO PLENO DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, DE 24.01.2024, NO RECURSO N.º 90/23.8BALS), REFORMA-SE A DECISÃO NO SEGUINTE SENTIDO:

O acórdão referido no início desta decisão e que determinou a reforma da mesma (Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 24.01.2024, no recurso n.º 90/23.8BALS), proferido em recurso para uniformização de jurisprudência, toma como acórdão fundamento o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 27.02.2019, no processo n.º 022/18.5BALS, que diz-se sobre esta matéria:

“A leitura do disposto no art.º 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 ato tributário a pedido do contribuinte, (...), tal entidade apenas pode reconhecer esse direito se não for cumprido o prazo legal de revisão do ato 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 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.».

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 ato 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 dos ato 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 ato 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 ato 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 respetiva 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 atos 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.

Deve retirar-se desta jurisprudência que:

Só são devidos juros indemnizatórios quando 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 - art.º 43.º n.º 3 Lei Geral Tributária.

- i) Além disso, pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação (art. 78º nº 1 da L.G.T.) e vindo o ato a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do art. 43º n.ºs.1 e 3, al. c) da L.G.T.

No caso dos autos, o Demandante deduziu pedido de revisão oficiosa da liquidação de ISV em **18 de dezembro de 2020**.

À data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, em **22 de julho de 2021**, ainda não havia sido proferida qualquer decisão sobre o pedido, pelo que se formara, em **18 de abril de 2021**, indeferimento tácito da pretensão do Demandante. Não houve, pois, um ato de revisão do ato impugnado por parte da administração tributária.

Tendo sido proferida decisão arbitral que deu provimento à pretensão do Demandante de anulação parcial da liquidação impugnada, os juros indemnizatórios devem contar-se apenas a partir da data em que se perfez um ano sobre a apresentação do pedido de revisão oficiosa.

Tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em **18 de dezembro de 2020**, os juros indemnizatórios apenas se deverão contar a partir de **18 de dezembro de 2021**, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

VI. Decisão

Assim, nos termos anteriormente expostos, decide-se:

- I. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade, por vício de violação de lei, e anular parcialmente o ato de liquidação de imposto sobre veículos n.º 2018/..., de 13-11-2018, no valor global de 4.723,69 euros, constante da Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2018/... de 03-12-2018 emitida pela Alfândega do Jardim do Tabaco, referente à introdução no território nacional do veículo de marca ALFA ROMEO, com a matrícula ..., na parte resultante da não aplicação à “componente ambiental” das taxas de redução por “anos de uso” prevista na Tabela A do art.º 7º do CISV;
- II. Julgar procedente o pedido de restituição do imposto indevidamente pago no montante de 2.339,10 euros;
- III. Condenar a Demandada AT ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios, ao abrigo do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, os quais serão computados desde a data de 18 de dezembro de 2021 até à data da emissão da respetiva nota de liquidação.

VII. Valor do processo

Nos termos do art.º 97º -A n.º 1, al. a) do CPPT do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em 2.339,10 euros (dois mil, trezentos e trinta e nove euros e dez cêntimos).

VIII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612.00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária.

Notifique-se o Ministério Público, nos termos do artigo 252º do CPC, e do artigo 72º, nº 1, al
a) e nº 3 da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional.

Notifiquem-se as Partes.

Porto, 04 de março de 2024.

O Árbitro

(Nina Aguiar)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 456/2021-T

Tema: ISV – veículo automóvel usado originário de outro EM da UE – componente ambiental do imposto.

*Substituída, em parte, pela decisão arbitral de 04 de março de 2024.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

A..., doravante designado como “Demandante”, contribuinte n.º..., residente na ..., ..., ..., ...-..., ..., apresentou, em 22-07-2021, ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, n.ºs 1 e 2 e 10.º, n.º 1, al. a) e n.º 2, do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), pedido de pronúncia arbitral, com vista a:

- 3) A anulação parcial do ato de liquidação de imposto sobre veículos n.º 2018/..., de 13-11-2018, no valor global de 4.723,69 euros, constante da Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2018/... de 03-12-2018 pela Alfândega do Jardim do Tabaco, referente à introdução no território nacional do veículo de marca ALFA ROMEO, com a matrícula
- 4) A condenação da Demandada à devolução do imposto indevidamente pago no valor de 2.339,10 euros e ao pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.

É demandada a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “Demandada”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 26-07-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13-09-2021, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 01-10-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada para o efeito, apresentou resposta, em 17-11-2021, tendo, na mesma data remetido ao tribunal cópia do processo administrativo, para os efeitos do disposto no art.º 17.º, n.º 2 do RJAT.

Por despacho de 16-03-2022, foi proposta a prescindência da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). Pelo mesmo despacho, foi também proposto prescindir da apresentação de alegações finais. Foi concedido às Partes o prazo de cinco dias para se pronunciarem sobre a tramitação proposta.

As Partes não se pronunciaram sobre a tramitação proposta.

II. Posições das partes

O Demandante considera que a norma jurídica que subjaz à liquidação do imposto, o art. 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, viola o disposto no art.º 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), por onerar os veículos automóveis em segunda mão adquiridos num Estado membro mais gravosamente, em comparação com a carga fiscal que incide sobre um veículo automóvel em segunda mão adquirido no território português.

A AT não expressou qualquer posição acerca da questão fundamental que serve de base ao pedido.

No que concerne ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, sustentou que, ainda que venha a considerar-se que o pedido arbitral deva proceder e que o ato de liquidação venha a ser parcialmente anulado, não poderá, todavia, proceder o pedido de pagamento de juros compensatórios, pois há que considerar o facto de o pedido arbitral ter sido efetuado na sequência do indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa que o Requerente apresentou junto da Alfândega de liquidação;

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, 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;

Dispondo o mesmo artigo na alínea c) do n.º 3 que são igualmente devidos juros indemnizatórios “Quando 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;

Deste modo, e seguindo jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo, mormente a vertida nos Acórdãos de 11/12/2019, no Processo n.º 058/19.9BALSB, e de 20/05/2020, no Processo 05/19.8BALSB, entende-se que os juros indemnizatórios só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto [cfr. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].

III. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2º, e do n.º 1 do artigo 10º, ambos do RJAT, e é materialmente competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

IV. Questões a apreciar

Constitui questão a apreciar no presente processo arbitral a de saber se o art.º 11º do CISV, ao prever, na determinação do imposto (ISV) aplicável a automóveis usados originários de outros Estados-Membros da União, uma redução da taxa normal em função da idade, que é limitada à “componente cilindrada”, excluindo a “componente ambiental”, deve considerar-se incompatível com o art.º 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

V. Fundamentação

4. Matéria de facto

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

- L) O Demandante introduziu no território nacional, com origem em Itália, o veículo automóvel ligeiro de passageiros, usado, da marca Alfa Romeo, ao qual foi atribuída a matrícula nacional ...;
- M) O referido veículo teve a sua primeira matrícula em Itália;
- N) Para a introdução do veículo no território português, foi emitida por iniciativa do Demandante a Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2018/... de 03-12-2018 pela Alfândega do Jardim do Tabaco;
- O) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a competente liquidação do imposto sobre veículos n.º 2018/..., de 13-11-2018, no valor global de 4.723,69 euros (quatro mil, setecentos e vinte e três euros e sessenta e nove cêntimos);
- P) Na determinação do imposto a pagar foi aplicada uma redução de 65% à “componente cilindrada” da taxa de imposto, em correspondência com a idade do veículo (mais de 7 a 8 anos);

-
- Q) Desta forma, a componente cilindrada da taxa de imposto, que era, antes da redução, de 3.214,52 euros, teve uma redução no montante de 2.089,44 euros, passando para 1.125,08 euros;
- R) Na determinação do imposto a pagar não foi aplicada qualquer redução à “componente ambiental” da taxa de imposto, em correspondência com a idade do veículo;
- S) Em consequência, a componente ambiental da taxa do imposto foi fixada em 3.598,61 euros;
- T) Em 18-12-2020, o Demandante deduziu pedido de revisão oficiosa contra a liquidação impugnada, pedindo a sua anulação parcial, com base na incompatibilidade do art.º 11º do CISV com o art.º 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;
- U) Não houve, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, qualquer decisão sobre esse pedido de revisão;
- V) O Demandante pagou o imposto liquidado na sua totalidade, conforme consta da Declaração Aduaneira de Veículos.

Não existem outros factos alegados e não provados com relevância para a decisão do mérito da causa.

A fixação da matéria de facto baseia-se no alegado e não contradito pelas Partes e na prova documental junta pelas Partes.

5. Discussão de direito

O artigo 110.º TFUE proíbe aos Estados-Membros que façam incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas superiores às que incidam sobre os produtos nacionais similares, ou imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções (acórdãos De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, n.º 36) e Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, n.º 27).

O artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação das 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 discriminatórias relativamente a produtos originários de outros Estados-Membros (acórdãos *Stadtgemeinde Frohnleiten* e *Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, n.º 30 e jurisprudência referida) e *Tatu* (C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 34). Assim, este dispositivo legal deve garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos nacionais e produtos importados (acórdãos *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, n.º 37) e *Tatu* (C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 35).

Segundo jurisprudência constante, um sistema de tributação de um Estado-Membro só pode ser considerado compatível com o artigo 110.º TFUE se se verificar que está organizado de modo a excluir sempre a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios (acórdãos *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, n.º 40); *Stadtgemeinde Frohnleiten* e *Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, n.º 50) e *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, n.º 46 e jurisprudência referida).

De acordo com o art.º 5º do respetivo Código, o Imposto sobre Veículos é um imposto que se aplica sobre o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. Ou seja, trata-se de um imposto que se aplica quer sobre veículos fabricados ou montados em Portugal, quer sobre veículos originários de outros países, seja por importação (de países terceiros) seja por “admissão em território nacional” (de países membros da UE).

Importante também é ter em conta que se trata de um imposto de obrigação única, que se aplica uma única vez, no momento da introdução no consumo no território nacional.

As taxas do imposto, no caso de automóveis em geral, são determinadas, nos termos do art.º 7º, pela soma de duas parcelas: um montante de imposto calculado em função da cilindrada (“componente cilindrada do imposto”) e um montante de imposto calculado em função do nível de emissão de dióxido de carbono (“componente ambiental do imposto”).

O art.º 11.º do CISV aplica-se especificamente à admissão de veículos usados (portadores de matrículas definitivas) provenientes de outros Estados-Membros da UE.

De acordo com este preceito, a taxa de imposto a aplicar a estes veículos também é dada pela soma de duas parcelas, a “componente cilindrada” e a “componente ambiental”.

Quanto à “componente cilindrada”, ela corresponde à taxa que o art.º 7º manda aplicar à introdução no consumo de um veículo novo, mas minorada por um coeficiente que varia com a idade do veículo (taxa de “redução de anos de uso”). Esta minoração procura fazer corresponder uma redução do montante do imposto à diminuição do valor comercial que o veículo sofre em função da idade.

Mas já quanto à “componente ambiental”, a taxa de imposto aplicável é igual à de um veículo novo introduzido no consumo em Portugal.

Por outro lado, no caso de um veículo que foi sujeito a ISV em estado novo, o montante do ISV (“componente cilindrada” mais “componente ambiental”) pago uma única vez no momento da introdução no consumo, vai sendo amortizado ao longo da vida útil do veículo. Neste processo, as duas componentes do imposto – “cilindrada” e “ambiental” – são amortizadas exatamente na mesma proporção.

Quando o veículo (que foi sujeito a ISV em estado novo) é vendido em estado usado, dentro do território português, o seu valor de venda irá refletir não apenas a desvalorização/perda de utilidade do veículo, mas também a amortização do ISV pago aquando da introdução no consumo. As amortizações das duas componentes da taxa concorrerão proporcionalmente para reduzir o valor comercial do veículo.

No caso de um automóvel admitido no território português provindo de um outro Estado-Membro, por força das regras do art.º 11º, a “componente ambiental” do imposto é igual à que incidiria sobre um veículo novo.

Desta forma, o montante total de imposto incorporado no custo de um veículo usado admitido no território português provindo de um outro Estado-Membro é superior ao montante total de imposto incorporado no custo de um veículo usado que foi sujeito a ISV em Portugal em estado novo.

Não há qualquer dúvida de que o art.º 11º, ao não prever uma redução por tempo de vida do veículo à “componente ambiental” do imposto, tem como efeito fazer incidir sobre os produtos

de outros Estados-Membros uma imposição interna superior à que incide sobre os produtos nacionais similares.

Conclui-se assim que o art.º 11º do CISV viola efetivamente o art.º 110º do TFUE, na medida em que faz incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros uma imposição interna superior à que incide sobre os produtos nacionais similares.

Esta conclusão foi confirmada pelo recente acórdão do TJUE de 02-09-21 no processo C-169/20, em que o Tribunal apreciou exatamente a questão que aqui nos ocupa, tendo colocado a questão nos seguintes termos:

“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.

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.

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.

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.

*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).”*

Concluindo o Tribunal:

“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.”

Vemos assim que a interpretação segundo a qual o art.º 11.º do CISV viola o art.º 110º do TFUE, na medida em que faz incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros uma imposição interna superior à que incide sobre os produtos nacionais similares, se encontra hoje

plenamente sancionada pelo Tribunal de Justiça da UE, não existindo razões para que nos afastemos dela no presente processo arbitral.

6. Questão da devolução do imposto pago e dos juros indemnizatórios

Concomitantemente com o seu pedido de anulação parcial do ato de liquidação, pede ainda o Demandante ao Tribunal a condenação da AT à restituição do imposto indevidamente pago e ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Quanto à restituição do imposto indevidamente pago, o Demandante tem direito a ela, nos termos do art.º 100.º, n.º 1 da LGT, que determina que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”.

O dever de restituição do imposto indevidamente pago aparecerá inevitavelmente ligado à decisão arbitral que anule o ato de liquidação, por força da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, em cujos termos a administração tributária fica vinculada, nos exatos 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, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios correspondentes à prestação tributária indevidamente efetuada, determina o art.º 43.º da LGT, no seu n.º 1, 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.”

A expressão "erro imputável aos serviços" deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" causadora da anulação, total ou parcial, do ato tributário. Neste sentido aponta o estipulado no já citado art.º 100º, n.º 1, da LGT, em conjugação com o artº 43.º, n.º.1 da mesma lei, em que se consagra, no plano da lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em

virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário (vd. TCA-S, CT, 22-05-2019, proc. n.º 1770/12.9BELRS).

Por sua vez, o n.º 5 do art.º 24.º do RJAT, ao estipular que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral (Decisão arbitral CAAD n.º 678/2018-T, 27-05-2019).

Contudo, alega a AT, em oposição à pretensão do Demandante de pagamento de juros indemnizatórios, que, nos termos do art.º 43.º, n.º 3, al. c) LGT, no caso de a anulação do ato ser consequente de um pedido de revisão do ato tributário, apenas são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, hipótese que, segundo a AT, não se verifica.

Os tribunais administrativos superiores têm-se pronunciado abundantemente sobre esta questão.

Numa interpretação literal, parece suficientemente claro que, de acordo com essa norma, em caso de pedido de revisão oficiosa, só são devidos juros indemnizatórios quando a revisão, *ie.* quando uma decisão do pedido de revisão, na qual se proceda a uma efetiva revisão do ato, tenha lugar mais de um ano após a data do pedido. Situação que será, aliás, de verificação improvável, pois é difícil que a administração tributária leve mais de um ano a decidir um procedimento de revisão por iniciativa do contribuinte, e ainda mais improvável que emita uma decisão após esse tempo, sem que, antes, o contribuinte impugne a decisão de indeferimento tácito.

Embora, no nosso entendimento, esta norma vise apenas situações em que a administração tributária reveja o ato tributário, *ie.* em que a administração tome uma decisão pela qual reforme ou revogue o ato tributário, e não uma situação em que a administração tributária se limite a indeferir o pedido de revisão, dentro ou após o prazo de um ano, os tribunais têm estendido a norma a estas últimas situações.

Sobre a questão pronunciou-se o acórdão da 2ª secção do STA de 02-11-2006, no processo n.º 0604/06, em que foi relator o Conselheiro Baeta de Queiroz, nos seguintes termos:

“Como se sabe, os contribuintes dispõem de mais do que uma via para obter a anulação dos actos tributários de liquidação: a reclamação graciosa, a revisão oficiosa (que o Código de Processo das Contribuições e Impostos designava por reclamação extraordinária), e a impugnação judicial.

A primeira e a última só são actuáveis pelo contribuinte. Já a revisão oficiosa é um procedimento que a Administração pode despoletar em seu benefício, mas de que também o contribuinte é admitido a provocar. A LGT refere-se, na alínea c) do n.º 1 do seu artigo 54º, à «revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários».

Na versão do CPCI, a reclamação extraordinária só era possível em casos muito limitados. O CPT alargou a possibilidade de recurso a esta via, que hoje é susceptível de uso, por iniciativa do sujeito passivo, «com fundamento em qualquer ilegalidade», de acordo com o n.º 1 do artigo 78º da LGT.

Quando o pedido de revisão oficiosa for efectuado pelo sujeito passivo, deve sê-lo, com fundamento em qualquer ilegalidade, «no prazo de reclamação administrativa», conforme o referido n.º 1. É discutido qual seja este prazo, uma vez que a expressão «reclamação administrativa» pode ser entendida propriamente, ou seja, como tratando-se da regulada pelo Código de Procedimento Administrativo, ou como reportando-se à reclamação graciosa de que se ocupa o CPPT.

Mas é seguro que a Administração pode, «no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços», rever oficiosamente o acto – segmento final do n.º 1 do artigo 78º da LGT.

E vem-se entendendo que, caso tenha ocorrido erro imputável aos serviços e a Administração não se disponha a repará-lo espontaneamente, revendo o acto, é

possível ao contribuinte solicitar essa revisão, podendo impugnar judicialmente a decisão que indefira o seu pedido.

O prazo para a iniciativa do contribuinte é, neste caso, o mesmo de que dispõe a Administração, ou seja, quatro anos, quando os factos tributários sejam posteriores a 1 de Janeiro de 1998 (cfr. o artigo 5º nº 6 do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro).

(...)

3.4. Cuidemos, agora, da disposição do artigo 43º da LGT. Segundo ela, quando o contribuinte reagir contra o ato de liquidação no prazo – em regra, de noventa dias – de que dispõe para reclamar ou impugnar, o êxito dessa sua reação implica que sem mais lhe sejam pagos juros indemnizatórios. Esses juros contam-se desde o pagamento que fez e agora se vê ter sido indevido. É o que estabelece o nº 1 («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»), conjugado com o artigo 61º do CPPT.

Os juros indemnizatórios não são devidos exclusivamente nos casos tratados pelo nº 1 do artigo 43º da LGT.

O nº 3 do mesmo artigo dispõe que eles também são devidos em outras circunstâncias. Mas o tema dos juros indemnizatórios é tratado diferentemente quando aquele prazo decorra sem reacção do contribuinte, isto é, quando a anulação da liquidação não resulte de reclamação nem de impugnação.

Neste caso, se tal reacção nunca vier a ocorrer, e for a Administração a anular o acto tributário, de motu proprio, não estão previstos juros indemnizatórios. A não ser que não devolva o que indevidamente arrecadou no prazo de trinta dias. É o que consta da alínea b) do nº 3 do artigo 43º da LGT.

O mesmo acontece se o contribuinte pedir a revisão oficiosa e ela for deferida antes de passado um ano. A Administração não paga juros indemnizatórios, a não ser que,

por motivo seu, demore o procedimento de revisão mais do que um ano. É o conteúdo da alínea c) seguinte.

Ou seja: nos termos do artigo 43º da LGT, só são devidos juros tendentes a indemnizar o contribuinte pela cobrança indevida quando ele impugne ou reclame, o que, em regra, deve fazer em noventa dias.

Essa a única situação prevista no nº 1 do artigo. A revisão do acto feita por iniciativa do contribuinte não se confunde nem equivale à reclamação graciosa, não podendo ter-se por incluída no n.º 1 do artigo 43.º, que só fala em reclamação graciosa ou impugnação judicial.

E não há disposição da LGT que atribua juros indemnizatórios em resultado do pagamento indevido de tributos noutros casos que não de reclamação ou impugnação.

O nº 3 do artigo já não trata dos juros directamente destinados a indemnizar o contribuinte por estar desembolsado do seu dinheiro em resultado de um erro imputável aos serviços. Ocupa-se de outros casos, em que os juros se relacionam com uma realidade diversa do erro dos serviços, a saber, o incumprimento de prazos procedimentais por parte da Administração: ou porque não restituiu oficiosamente o tributo no prazo legal (alínea a)); ou porque não processou a nota de crédito no prazo de trinta dias (alínea b)); ou porque demorou mais de um ano a findar o procedimento de revisão oficiosa requerida pelo contribuinte (alínea c), que pode conjugar-se com o artigo 57º nº 1).

Por isso é que, nos casos do nº 3, nunca são devidos juros indemnizatórios, desde que sejam cumpridos pela Administração os prazos aí directa ou remissivamente previstos. Os juros pressupõem, sempre, o incumprimento desses prazos, do qual são indissociáveis (sublinhado nosso).

O que explica, ainda, que o legislador se não tenha limitado à disposição do nº 1, aonde bem podia ter incluído – mas não o fez – a revisão oficiosa. E que tenha especificado, separadamente, no nº 3, outras circunstâncias em que também são devidos juros indemnizatórios.

Deste modo, quando a Administração exceder o prazo de um ano para proceder à revisão oficiosa que o contribuinte requereu, mas vier a decidi-la favoravelmente, só paga juros indemnizatórios após esse ano” (sublinhado nosso).

Até este ponto, a doutrina do aresto do STA está em tudo conforme com a interpretação literal que enunciámos anteriormente: no caso de pedido de revisão do ato tributário, só há lugar ao reconhecimento de juros indemnizatórios quando a administração tributária emita decisão – de efetiva revisão do ato – após o prazo de um ano passado sobre a data da apresentação do pedido; se a administração proceder à revisão do ato dentro do prazo de um ano após a apresentação do pedido, mesmo que nessa decisão revogue o ato ou o reforme in melius, não serão devidos juros indemnizatórios.

Prossegue o acórdão, todavia, proferindo:

“Mas, se o contribuinte se vir obrigado a recorrer ao tribunal para obter uma decisão, porque a Administração, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o acto, este contribuinte não é tratado diferentemente daquele que obteve a mesma decisão favorável pela via administrativa depois de decorrido um ano. À semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros. É que, em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração: ou porque tardou a decidir, ou porque decidiu em desfavor do contribuinte, vindo a mostrar-se, em juízo, que devia ter decidido ao contrário.”

A situação tratada neste último trecho do aresto é, aparentemente, a que corresponde ou, pelo menos, a que mais se aproxima do caso dos autos.

Sustenta o Tribunal nesta parte do acórdão que, quando o sujeito passivo: i) efetue um pedido de revisão do ato tributário; ii) não obtenha junto da administração tributária provimento da sua pretensão; e iii) venha posteriormente a lograr a anulação do ato em via contenciosa, terá direito a juros indemnizatórios, independentemente de a administração tributária se ter pronunciado antes ou após o prazo de um ano contado da apresentação do pedido.

Vejam os fundamentos que chegam ao Tribunal a esta conclusão.

Diz o Tribunal:

“3.5. Na conceção da LGT, como se vê, os juros indemnizatórios relacionados com o desapossamento da quantia pecuniária que o contribuinte desembolsou por força de uma liquidação efectuada com erro imputável aos serviços são atribuídos se ele reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente. O contribuinte tem o ónus de reclamar ou impugnar (a ele se refere o nº 2 do artigo 78º da LGT) e, não o fazendo, perde a possibilidade de obter indemnização automaticamente traduzida na atribuição de juros indemnizatórios, embora não perca de todo a possibilidade de recuperar o que pagou.

Por isso o seu artigo 100º só obriga a Administração ao pagamento de juros indemnizatórios «em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso», omitindo referência à revisão, apesar do que está previsto no anterior artigo 43º.

O que se justifica porque, esgotado o prazo para reclamação e impugnação, há uma estabilização dos atos de liquidação, ainda que não seja absoluta, pois sempre ficam de fora a hipótese de nulidade do ato, a todo o tempo invocável, e a de revisão, com um prazo alongado, a beneficiar, quer a administração, quer o sujeito passivo.

Mas, para efeitos de imediata atribuição de juros indemnizatórios, o que importa é aquele primeiro prazo: depois dele corrido na inércia do contribuinte nunca mais são atribuídos juros desde o pagamento do tributo indevidamente liquidado.”

Verifica-se a partir do excerto citado que o Tribunal toma como argumento decisivo para a dilação do reconhecimento de juros indemnizatórios – no acórdão em questão, o Tribunal decide pelo reconhecimento de juros a favor do sujeito passivo, mas apenas a partir de um ano após o seu requerimento de revisão oficiosa do ato de liquidação, e até efetivo reembolso – a inércia do sujeito passivo.

Inércia essa que reside no facto de o sujeito passivo não atuar, *ie.*, não desencadear o meio impugnatório do ato ilegal nos prazos da reclamação graciososa ou da impugnação contenciosa.

Se o fizesse, assume o Tribunal, beneficiária do direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

A doutrina tem raízes e aparece confirmada noutros arestos.

Por exemplo, no acórdão do STA de 17-05-2006 (proc. n.º 016/06) em que foi relator o Conselheiro Brandão de Pinho, diz-se:

“O sentido do artigo 43.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária é o que a Fazenda Pública lhe atribui, no sentido de os juros indemnizatórios apenas serem os devidos a partir de um ano após o pedido de revisão.

***Isto essencialmente porque o contribuinte podia ter reclamado ou impugnado a liquidação – que são os meios contenciosos “normais” (digamos assim), de pôr em causa, graciosa ou contenciosamente, o acto tributário, tendo então direito a juros indemnizatórios nos termos do n.º 1; Se deixar passar tais prazos, socorrendo-se do mecanismo da revisão, ainda por cima oficiosa, fica naturalmente sujeito às respectivas consequências: sibi imputet, pois”**(sublinhado nosso).*

Daí que os juros indemnizatórios sejam devidos decorrido um ano após o pedido de revisão e não desde a data do pagamento da quantia liquidada.”

No acórdão do STA de 06-07-2005 (proc. n.º 560/07) em que foi relator o Conselheiro António Pimpão, afirma-se:

A norma em questão, art.º 43º da LGT, afirma no seu nº 1 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”.

(...)

O nº 3 refere, ainda, que “são também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

...

c) Quando 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”.

O sentido deste preceito é aquele que a FP lhe atribui quando admite que os juros indemnizatórios, a serem devidos, deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efetuado pela recorrida.

E entende-se que assim seja pois que se podia o contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços questionar a liquidação, nos termos do n.º 1 do mencionado art.º 43º, tendo, em tal situação, caso a sua pretensão procedesse direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do n.º 3 do art.º 61º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito) se deixou, eventualmente passar o pedido de impugnação e se socorreu do mecanismo da revisão imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal.

É que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar.

Não vemos como possa esta construção interpretativa ser aplicada ao caso dos autos.

Desde logo, há que apontar que ela parece não ter em devida conta a possibilidade de o pedido de revisão do ato tributário poder ter lugar, nos termos da primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, dentro do prazo da reclamação “administrativa”.

Com efeito, o art.º 78.º da LGT prevê três possibilidades quanto ao impulso do procedimento de revisão do ato tributário:

A primeira possibilidade é a de a revisão do ato tributário ser pedida pelo contribuinte dentro do prazo da reclamação “administrativa” (termo que interpretamos aqui como sinónimo de reclamação graciosa e, portanto, como sendo a reclamação prevista no art.º 69.º do CPPT).

A segunda possibilidade, prevista na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º, é da revisão oficiosa, i.e., levada a cabo por iniciativa da Administração, sem qualquer impulso por parte do sujeito

passivo, revisão esta que pode ser realizada no prazo de quatro anos previsto nesse mesmo trecho legal.

E a terceira possibilidade, aparentemente prevista no n.º 7 do art.º 78.º, mas, em qualquer caso, reconhecida e consagrada pela jurisprudência, é a da revisão oficiosa, i.e., levada a cabo por iniciativa da Administração, mas na sequência de um pedido do sujeito passivo, a ser apresentado no mesmo prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º.

Ora, só é correto falar em inércia do sujeito passivo, quanto à terceira possibilidade assinalada. Não assim quando o sujeito passivo tenha feito uso da primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º.

Ora, se o sujeito passivo efetuar o pedido de revisão dentro do prazo da reclamação graciosa, como previsto na primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º LGT, toda a *ratio* da doutrina exposta fica desprovida de substância.

Mas mesmo tendo o sujeito passivo, como no caso dos autos, efetuado o pedido de revisão oficiosa para além do prazo da reclamação graciosa, também não se vê com que base pode ser aplicada ao caso a al. c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT.

Vejamos:

A previsão deste preceito contém três elementos: i) a existência de um pedido de revisão do ato tributário apresentado pelo sujeito passivo, o que no caso se verificou; ii) a efetiva revisão do ato tributário, o que no caso não ocorreu, pois a Autoridade Tributária indeferiu o pedido de revisão e, portanto, não efetuou a revisão; e iii) que a revisão tenha lugar mais de um ano após a apresentação do pedido, o que no caso também não ocorreu, pois nem sequer houve qualquer revisão.

Não se verificando estes elementos, não pode a norma aplicar-se.

Porém, já pelo contrário, não se vê no caso concreto nada que deva obstar à aplicação do n.º 1 do art.º 43.º, o qual prevê que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em (...) impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. No caso concreto ocorre a anulação do ato tributário, por uma decisão arbitral, a qual é equiparável a uma “anulação judicial”, com

base numa ilegalidade que, como já vimos antes, é considerada um “erro imputável aos serviços”. Verificam-se todos os elementos necessários para que seja aplicada esta norma.

Consideramos, assim, que é de aplicar ao caso dos autos o n.º 1 do art.º 43.º da LGT, o qual determina que o Demandante tem direito a ser pagão por juros indemnizatórios, em consonância com o princípio constitucional consagrado no artº 22.º da Constituição Portuguesa.

E porque nada se encontra na lei em contrário e por ser essa a regra geral, de acordo com o art.º 100.º da LGT, tais juros devem computar-se desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até à emissão da respetiva nota de liquidação.

VI. Decisão

Assim, nos termos anteriormente expostos, decide-se:

- IV. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade, por vício de violação de lei, e anular parcialmente o ato de liquidação de imposto sobre veículos nº 2018/..., de 13-11-2018, no valor global de 4.723,69 euros, constante da Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2018/... de 03-12-2018 emitida pela Alfândega do Jardim do Tabaco, referente à introdução no território nacional do veículo de marca Alfa Romeo, com a matrícula..., na parte resultante da não aplicação à “componente ambiental” das taxas de redução por “anos de uso” prevista na Tabela A do art.º 7º do CISV;
- V. Julgar procedente o pedido de restituição do imposto indevidamente pago no montante de 2.339,10 euros e condenar a Demandada AT ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios, ao abrigo do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, os quais serão computados desde a data do pagamento do imposto pelo Demandante até à data da emissão da respetiva nota de liquidação.

VII. Valor do processo

Nos termos do art.º 97º -A nº 1, al. a) do CPPT do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 3 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em 2.339,10 euros (dois mil, trezentos e trinta e nove euros e dez cêntimos).

VIII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612.00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária.

Notifique-se o Ministério Público, nos termos do artigo 252º do CPC, e do artigo 72º, nº 1, al a) e nº 3 da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional.

Notifiquem-se as Partes.

Porto, 28 de março de 2022.

O Árbitro

(Nina Aguiar)