

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0564/11
Data do Acórdão:	21-09-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ANTÓNIO CALHAU
Descritores:	IMPOSTO AUTOMÓVEL PEDIDO REVISÃO OFICIOSA PRAZO
Sumário:	O prazo para requerer a revisão oficiosa de acto de liquidação de imposto automóvel praticado nos anos de 1997 e 1998 é de 3 anos, por força das disposições conjugadas dos art.ºs 101.º da Reforma Aduaneira (RA) e do art.º 236.º, n.º 2, do Código Aduaneiro Comunitário (CAC).

Nº Convencional:	JSTA000P13252
Nº do Documento:	SA2201109210564
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	DG DAS ALFÂNDEGAS
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
-------------	--

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>I – A..., com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou improcedente o recurso contencioso por ele deduzido contra o despacho de arquivamento, proferido pelo Director da Alfândega do Freixieiro, do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel, no montante de 10.837.957\$00 (€ 54.039,50), por si apresentado, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:</p> <p>A- O Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT, revogou o art.º 101.º da</p>
-----------------	--

Reforma Aduaneira, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho, então vigente.

B- O prazo de 4 anos previsto no art.º 78.º, n.ºs 1 e 5, para a Administração Tributária proceder à revisão de actos de liquidação é aplicável a todas as liquidações que assentem em factos tributários ocorridos a partir de 1-1-1998, como é o caso dos autos.

C- A Reforma Aduaneira e o Regulamento das Alfândegas são diplomas tão «gerais» como era o CPT (o diploma «geral» para as relações jurídicas não aduaneiras) e, seguramente, mais «gerais» do que o CIRS, ou o CIVA, ou o CIRC, ou o CCA, aplicáveis cada um a um específico tipo de tributo.

D- Por isso, se se entendesse que a LGT não revogou as normas da Reforma Aduaneira e do Regulamento das Alfândegas que com ela fossem incompatíveis, também se teria de concluir que não teria revogado as normas também incompatíveis contidas em todos estes códigos dos impostos.

Por outro lado,

E- O novo prazo de revisão do acto tributário previsto no art.º 101.º da Reforma Aduaneira, na redacção do Decreto-Lei n.º 472/99 (com referência ao art.º 236.º do CAC), se hipoteticamente fosse aplicável à situação dos autos, sendo mais curto que o previsto no art.º 78.º da LGT, apenas poderia aplicar-se a factos ocorridos antes da entrada em vigor deste Decreto-Lei nos termos previstos no art.º 297.º, n.º 1, do Código Civil, para a sucessão de leis no tempo que prevêem prazos mais curtos do que as anteriores: isto é, o novo prazo de três anos apenas se pode aplicar contando da data da entrada em vigor da nova lei, quando segundo a lei antiga, não falte menos tempo para o prazo se completar.

F- No caso, quer aplicando o prazo previsto na LGT quer aplicando o prazo previsto no art.º 236.º do CAC, contado da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 472/99, o pedido de revisão tem de ser considerado tempestivo.

Foram mal aplicadas, por isso, as normas:

- Art.º 236 do Código Aduaneiro Comunitário
- Art.º 101.º da Reforma Aduaneira
- Art.º 78.º da LGT
- Art.º 297.º, n.º 1, do Código Civil.

Deve, assim, proceder o presente recurso, revogando-se, nessa conformidade, a sentença recorrida, seguindo-se os trâmites processuais concernentes e consequentes.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso é de improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se apurada a seguinte factualidade:

a) Por requerimento apresentado em 18/06/2002, na Direcção da Alfândega do Porto, o ora recorrente, através do seu mandatário, solicitou ao Director da Alfândega a *“revisão oficiosa do acto tributário relativo à liquidação de imposto automóvel no montante de esc. 10.837.957\$00 (€ 54.059,50)”* (cf. doc. de fls. 24 a 40 dos autos).

b) O imposto automóvel em causa reportava-se a 10 veículos individualmente identificados naquele requerimento, e a que se reportavam as DVLs **98/0006996**, de 22/01/1998; **97/0075464**, de 14/07/1997; **97/0075561**, de 22/01/1998; **97/0059647**, de 02/06/1997; **97/0086962**, de 11/08/1997; **97/0095457**, de 08/09/1997; **97/0096267**, de 10/09/1997; **97/0091036**, de 20/08/1997; **98/0010640**, de 30/01/1998; e **97/0066082**, de 20/06/1997 (cf. doc. de fls. 24 a 26 e 42 dos autos e processo administrativo apenso aos autos cujas fls. não se encontram numeradas, e doravante apenas PA).

c) Pelo ofício n.º 002924, de 27/06/2002, o Director da Alfândega do Freixieiro veio a responder ao recorrente nos seguintes termos: *“Para os devidos efeitos, fica V. Exa. Notificado, na qualidade de mandatário do referenciado, de que, no processo supra, em que solicita a revisão da liquidação de imposto automóvel nas DVLs identificadas no pedido e no meu despacho, foi por mim emitido despacho de arquivamento, com os fundamentos de facto e de direito constantes do mesmo, que anexo, e faz parte da presente notificação”* (cf. doc. de fls. 41 dos autos).

d) Anexo ao ofício referido em c) ia o despacho com o seguinte teor *“Atendendo ao facto de o pedido de revisão dos actos de liquidação das DVLs abaixo*

enunciadas e que aqui se dão por enunciados, terem sido apresentados para além de 90 dias a contar do termo para o pagamento voluntário, e assim não terem respeitado o prazo previsto no n.º 1 do art.º 78.º da Lei Geral Tributária, e os art.ºs 70.º e 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, não existe por parte da administração o dever de decisão, conforme alínea b) do n.º 2 do art.º 56.º da Lei Geral Tributária. Em consequência, archive-se. Notifique-se o interessado. Alfândega do Freixieiro, 24.06.2002” (cf. doc. de fls. 42 dos autos).

e) As DVLs em causa e acima identificadas têm datas de 1997 e 1998 (cf. processo administrativo apenso aos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

f) O recurso foi intentado em 15/07/2002 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

III - Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou improcedente o recurso contencioso apresentado pelo ora recorrente contra o despacho de indeferimento que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel com fundamento na sua extemporaneidade. Para tanto considerou a Mma. Juíza “a quo” que, tendo as liquidações cuja revisão o recorrente solicitou sido realizadas nos anos de 1997 e 1998, o pedido de revisão oficiosa apresentado em 18/6/2002 era, nos termos do artigo 236.º, n.º 2 do CAC, de facto, intempestivo.

Contra tal entendimento se insurge o recorrente, sustentando que, no caso, quer aplicando o prazo previsto na LGT quer aplicando o prazo previsto no artigo 236.º do CAC, contado da entrada em vigor do DL 472/99, o pedido de revisão tem de ser considerado tempestivo.

Vejamos. Sobre a questão que aqui se coloca, e que é a de saber qual o prazo para requerer a revisão oficiosa de acto de liquidação de imposto automóvel praticado em 1997 e 1998, já se pronunciou a Secção de Contencioso Tributário do STA em diversos arestos.

Assim, e a propósito das liquidações efectuadas em 1998, se transcreve o que já se disse a esse respeito no acórdão de 14/7/2008, proferido no

recurso 127/08, com o que se concorda e aqui, por isso, se reitera:

«Dispõe o predito art.º 78.º, n.º 1 que “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, 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”.

A regra geral para o prazo de revisão oficiosa do acto de liquidação, fixa-se, assim, em quatro anos. Estabelece, porém, o art.º 236.º, n.º 2 do CAC que “o reembolso ou dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido mediante pedido apresentado na estância aduaneira competente antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos ao devedor.

(...)

As autoridades aduaneiras procederão officiosamente ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos quando elas próprias verificarem, dentro daquele prazo, a existência de qualquer das situações descritas nos primeiro e segundo parágrafos do n.º 1”.

Por sua vez, define o art.º 235.º do CAC o reembolso como “a restituição total ou parcial dos direitos de importação ou de exportação que tenham sido pagos”..

Dispõe, porém, o art.º 101.º da Reforma Aduaneira (RA), na redacção do Decreto-lei n.º 244/87 de 16/6 que: “O reembolso ou a dispensa de pagamento de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da legislação comunitária em vigor”.

E por força desta norma que se chega à aplicação do artigo 236.º do CAC.

Com efeito, “o imposto automóvel não constitui um recurso próprio da comunidade, mas antes um imposto interno, apesar de ter adaptado, como logo resulta do preâmbulo do DL n.º 40/93, de 18/2, a sua estrutura “aos procedimentos aduaneiros decorrentes da realização do mercado interno”. - cfr.,

definindo os recursos próprios da Comunidade, o art.º 2 da decisão do Conselho da União Europeia, de 31/10/94, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias, publicado no respectivo Jornal Oficial de 12/11/94, bem como a de 29/9/2000, ibidem de 7/10/2000.

Dir-se-á, numa interpretação literal, que a norma do art.º 101.º da RA estende o seu âmbito de aplicação somente ao reembolso e à dispensa de pagamento (das imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais da Comunidade), e na questão dos autos está em causa o prazo de caducidade do direito à revisão de um acto de liquidação.

Ora, a revisão é um meio de impugnação administrativa, que visa obter a correcção de uma prévia decisão final de um procedimento de liquidação.

Já o reembolso, na definição do art.º 235.º, a) do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) é a “restituição total ou parcial dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que tenham sido pagos” e um dos seus fundamentos é, também a liquidação ilegal (art.º 236.º, 1, primeiro parágrafo, in fine do CAC).

Ou seja: O pedido de revisão de um acto de liquidação, por iniciativa do contribuinte, é um pedido de reembolso do montante do imposto pago em excesso.

O direito de revisão e o direito de reembolso têm a mesma natureza, pelo que nada obsta a que, nos termos do art.º 101.º da Reforma Aduaneira, ao direito de revisão do acto de liquidação a efectuar pelas autoridades aduaneiras se aplique a regulamentação comunitária em vigor, a ele respeitante Acórdão de 26/04/2006 (Rec. n.º 86/06). De qualquer modo, o pedido de revisão, conducente à anulação do acto de liquidação não pode deixar de implicar o reembolso das quantias em causa (art.º 100.º da LGT).

Pelo que, em termos de direito comunitário, o pedido de reembolso corresponde na sua finalidade, ao pedido de revisão do direito nacional.

Assim, a concretização das referidas “disposições da regulamentação comunitária” há-de encontrar-se no art. 236.º, 2, do CAC, que dispõe: “O reembolso ou a

dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido, mediante pedido apresentado na instância aduaneira competente, antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos do devedor”.

Ou seja: o direito de reembolso caduca se não for exercido no prazo de três anos” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/11/07, in rec. N°87/06).

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se os Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 8/11/06, in rec. n° 1154/06 e da Secção de 5/4/06, in rec. n°30/06 e de 22/11/06, in rec. n° 387/06.».

Também quanto às liquidações efectuadas em 1997, se disse já nos acórdãos do Pleno da SCT deste STA de 14/11/2007, proferidos nos recursos n.°s 86/06 e 87/06, que:

«A LGT não é aplicável, uma vez que, nos termos do art. 5.°, n.°s. 5 e 6 do DL n. 398/98, de 17/12, o prazo para a revisão oficiosa previsto na LGT só se aplica “aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998”, e os factos tributários, aqui a considerar, ocorreram no ano de 1997.

Ao tempo vigorava, isso sim, o art.° 94.° do CPT, que, na alínea b) do seu n. 1, dispunha que a revisão oficiosa dos actos tributários teria lugar, quando a favor do contribuinte, “nos cinco anos posteriores ao termo do prazo do pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever, e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal”.

Tanto basta para considerar que, se for este o preceito aplicável, a razão está do lado da recorrente.

Mas não é esta a norma aplicável.

Como veremos de seguida.

Na verdade, estamos perante uma dívida aduaneira liquidada pela Alfândega, pelo que, no caso de imposto automóvel, há que ter em conta a Reforma Aduaneira (RA).

Dispõe o art.° 101.° do referido diploma, na redacção do DL n.° 244/87 de 16/6:

“O reembolso ou a dispensa de pagamento de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da regulamentação comunitária em

vigor”.

Ora, o imposto automóvel não constitui um recurso próprio da comunidade, mas antes um imposto interno, apesar de ter adaptado, como logo resulta do preâmbulo do DL n.º 40/93, de 18/2, a sua estrutura “aos procedimentos aduaneiros decorrentes da realização do mercado interno”. - cfr., definindo os recursos próprios da Comunidade, o art. 2 da decisão do Conselho da União Europeia, de 31/10/94, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias, publicado no respectivo Jornal Oficial de 12/11/94, bem como a de 29/9/2000, ibidem de 7/10/2000.

Dir-se-á, numa interpretação literal, que a norma do art.º 101.º da RA estende o seu âmbito de aplicação somente ao reembolso e à dispensa de pagamento (das imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais da Comunidade), e na questão dos autos está em causa o prazo de caducidade do direito à revisão de um acto de liquidação.

Ora, a revisão é um meio de impugnação administrativa, que visa obter a correcção de uma prévia decisão final de um procedimento de liquidação.

Já o reembolso, na definição do art.º 235.º, a) do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) é a “restituição total ou parcial dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que tenham sido pagos” e um dos seus fundamentos é, também a liquidação ilegal (art.º 236.º, 1, primeiro parágrafo, in fine do CAC).

Ou seja: O pedido de revisão de um acto de liquidação, por iniciativa do contribuinte, é um pedido de reembolso do montante do imposto pago em excesso.

O direito de revisão e o direito de reembolso têm a mesma natureza, pelo que nada obsta a que, nos termos do art.º 101.º da Reforma Aduaneira, ao direito de revisão do acto de liquidação a efectuar pelas autoridades aduaneiras se aplique a regulamentação comunitária em vigor, a ele respeitante Acórdão de 26/4/2006 (rec. n.º 86/06).

De qualquer modo, o pedido de revisão, conducente à anulação do acto de liquidação não pode deixar de implicar o reembolso das quantias em causa (art.º

100.º da LGT).

Pelo que, em termos de direito comunitário, o pedido de reembolso corresponde na sua finalidade, ao pedido de revisão do direito nacional.

Assim, a concretização das referidas “disposições da regulamentação comunitária” há-de encontrar-se no art.º 236.º, 2, do CAC, que dispõe:

“O reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido, mediante pedido apresentado na instância aduaneira competente, antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos do devedor”.

Ou seja: o direito de reembolso caduca se não for exercido no prazo de três anos.».

Daí que, de acordo com o que já se disse em tais acórdãos, o efeito útil visado pelo recorrente com o pedido de revisão oficiosa do actos de liquidação dos anos de 1997 e 1998 é o reembolso do imposto automóvel pago indevidamente.

E que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 236.º do CAC, o prazo de que o mesmo dispunha para o solicitar era de três anos.

Prazo esse contado da data da comunicação do referido imposto, como resulta desse mesmo preceito, e não da entrada em vigor do DL 472/99, de 8/11, uma vez que não se está aqui perante uma situação de sucessão de leis no tempo a que seja aplicável o regime previsto no artigo 297.º do CC. Ora, como o pedido de revisão apresentado pelo ora recorrente em 18/6/2002 se reportava a liquidações efectuadas em 1997 e 1998, não há dúvida que o mesmo é, de facto, intempestivo.

Razão por que a decisão recorrida que assim entendeu não mereça, por isso, qualquer censura.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se assim a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em €500 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. – *António Calhau* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Francisco Rothes*.