

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 660/2019-T

Tema: Artigo 11.º do Código do ISV – conformidade com o artigo 110.º do TFUE – veículos usados provenientes de outros EM.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 26.12.2019, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., doravante designada por “Requerente”, número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., com sede na ..., ..., ..., Portugal, tendo sido notificada das Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV) n.º 2019/..., de 05.09.2019, n.º 2019/..., de 28.08.2019, n.º 2019/..., de 28.08.2019, n.º 2019/..., de 28.08.2019, n.º 2019/..., de 16.08.2019, n.º 2019/..., de 29.08.2019, n.º 2019/..., de 29.08.2019, n.º 2019/..., de 23.07.2019, n.º 2019/..., de 12.07.2019, n.º 2019/..., de 12.07.2019, n.º 2019/..., de 12.07.2019, n.º 2019/..., de 12.07.2019, n.º 2019/..., de 09.09.2019, n.º 2019/..., de 09.09.2019, n.º 2019/..., de 09.09.2019, n.º 2019/..., de 08.08.2019, n.º 2019/..., de 22.08.2019, n.º 2019/..., de 22.08.2019, n.º 2019/..., de 10.09.2019, n.º 2019/..., de 31.07.2019, n.º 2019/..., de 31.07.2019, n.º 2019/..., de 24.07.2019, n.º 2019/..., de 24.07.2019, n.º 2019/..., de 09.08.2019, n.º 2019/..., de 09.08.2019, n.º 2019/..., de 23.08.2019, n.º 2019/..., de 23.08.2019, n.º 2019/..., de 25.07.2019, n.º 2019/..., de 17.07.2019, n.º 2019/..., de 17.07.2019, n.º 2019/..., de 17.07.2019, n.º 2019/..., de 12.08.2019, n.º 2019/..., de 09.07.2019, n.º 2019/..., de 18.07.2019, n.º 2019/..., de 03.09.2019, n.º

2019/..., de 03.09.2019, n.º 2019/..., de 03.09.2019, n.º 2019/..., de 03.09.2019, n.º 2019/..., de 03.09.2019, n.º 2019/..., de 03.09.2019, n.º 2019/..., de 02.08.2019, contendo atos liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”), praticados pelo Diretor da Alfândega de Leixões, apresentou, em **03.10.2019**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conjugados com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. A Requerente pretende a **anulação parcial** das liquidações de ISV impugnadas no valor total de € **9.292,52** e reembolso desta quantia paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios (a Requerente usa a terminologia “juros compensatórios” que se tem por referência a juros indemnizatórios na medida em que estes são devidos, nos termos do artigo 24.º n.º 5 do RJAT e 43.º da Lei Geral Tributária, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido).
2. Invoca, em sede material, que as liquidações encontram-se parcialmente feridas de vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, visto a AT, no cálculo do ISV devido pela admissão de veículos (i.e. entrada em território nacional de veículos originários ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia) não ter contemplado a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos na determinação do *quantum* referente à componente ambiental, o que está em desconformidade com o artigo 110.º do TFUE que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 26.12.2019 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
 5. Notificada para o efeito, em 28.01.2020, a Requerida apresentou resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
 6. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, sem oposição das Partes, tendo a Requerente prescindido da inquirição de testemunhas por si indicadas.
 7. Foi concedido em 12.02.2020 prazo para alegações facultativas sucessivas, tendo sido apresentadas alegações pela Requerida em 28.05.2020, mantendo a respetiva posição jurídica.
- ***
8. Em face do exposto, importa delimitar a questão a decidir: saber se as as liquidações de ISV em causa estão feridas de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do ISV, quando este não contempla a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos, em violação do artigo 110.º do TFUE.

II. SANEAMENTO

Questão prévia – competência do Tribunal

9. Apesar de não ter sido suscitada exceção de incompetência do Tribunal pela Requerida, convém analisar a competência deste Tribunal para analisar o pedido da Requerente, na medida em o mesmo tem inerente a apreciação da conformidade do direito nacional ao direito comunitário.
 10. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, os tribunais arbitrais tributários têm competência para a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.
 11. Nos termos do artigo 2.º, n.º 2 do RJAT, os tribunais arbitrais tributários decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade, i.e. os seus poderes de cognição são limitados à apreciação da legalidade dos atos aí indicados.
 12. Nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável subsidiariamente, o processo arbitral tributário tem por fundamento da impugnação qualquer ilegalidade (cfr. artigo 99.º do CPPT).
 13. Ora as disposições dos tratados que regem a União Europeia tal como o TFUE vinculam Portugal e são aplicáveis na ordem interna nacional, conforme dispõe o artigo 8.º ns.º 2 e 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).
 14. Pelo que são ilegais, por desconformes à ordem jurídica aplicável, os atos tributários que violem estas disposiçõesⁱ.
 15. Ao apreciar se as liquidações de ISV aqui em causa são ou não conformes ao direito comunitário, este tribunal mais não faz do que apreciar a legalidade destes atos tributários, nos termos da competência que lhe é conferida pelo artigo 2.º n.º s 1 e 2 do RJAT.
- ***
16. O Tribunal é competente.

-
17. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT. A cumulação de pedidos é admitida nos termos do artigo 3.º n.º 1 do RJAT.
 18. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
 19. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

41. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
 - a. A Requerente é uma sociedade comercial portuguesa que tem por objeto o *“Comércio de automóveis, compra venda e troca; importação e exportação; intermediário de crédito e outras atividades auxiliares de serviços financeiros”* (cfr. artigo 1 do Pedido de Pronúncia Arbitral “PPA”, comprovado por consulta ao Portal da Justiça, publicações online de atos societários).
 - b. A Requerente apresentou, entre 09.07.2019 e 10.09.2019, as seguintes Declarações Aduaneiras de Veículos “DAV” para introdução no consumo em Portugal dos seguintes 44 veículos automóveis (cuja matrícula, tipo de combustível, cilindrada, emissão de CO2 e anos de uso são descritos nas colunas I a IX infra), com cobrança dos valores de ISV indicados na coluna XIII:

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	XIII
Nº	Matrícula	DAV	Data DAV	Data Cobrança	Combustível	Cilindrada	CO2	Medo (anos)	ISV Componente Cilindrada	ISV Componente CO2	Redução Anos de Uso	Total ISV DAV	
1	2019/		10/09/2019	10/09/2019	Gasóleo	1451 99	5-6		1 792,65 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	
2	2019/		09/09/2019	09/09/2019	Gasolina	999 112	10		221,51 €	139,55 €	177,21 €	184,15 €	
3	2019/		09/09/2019	09/09/2019	Gasóleo	1550 85	2-3		2 293,60 €	130,29 €	642,21 €	1 781,31 €	
4	2019/		08/09/2019	09/09/2019	Gasolina	808 809	1-2		121,52 €	117,92 €	24,30 €	215,14 €	
5	2019/		05/09/2019	04/09/2019	Gasóleo	1461 98	5-6		1 792,65 €	514,11 €	932,18 €	1 374,93 €	
6	2019/		03/09/2019	03/09/2019	Gasóleo	1451 93	3-4		1 792,65 €	300,53 €	627,43 €	1 465,76 €	
7	2019/		03/09/2019	03/09/2019	Gasolina	875 90	1-2		98,75 €	-8,80 €	69,20 €	69,20 €	
8	2019/		03/09/2019	03/09/2019	Gasolina	1242 115	1-2		559,94 €	162,78 €	111,99 €	609,73 €	
9	2019/		03/09/2019	03/09/2019	Gasolina	999 112	1-2		221,51 €	139,85 €	44,30 €	317,05 €	
10	2019/		03/09/2019	03/09/2019	Gasolina	999 97	7-8		221,51 €	19,46 €	149,58 €	96,99 €	
11	2019/		03/09/2019	03/09/2019	Gasóleo	1451 95	4-5		1 792,65 €	342,93 €	770,84 €	1 364,75 €	
12	2019/		29/08/2019	28/08/2019	Gasóleo	1598 99	3-4		2 485,88 €	385,73 €	870,06 €	2 201,55 €	
13	2019/		28/08/2019	28/08/2019	Gasóleo	1461 99	5-6		1 792,65 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	
14	2019/		28/08/2019	27/08/2019	Gasóleo	1598 109	3-4		2 485,88 €	1 301,93 €	870,06 €	2 917,75 €	
15	2019/		28/08/2019	27/08/2019	Gasóleo	1995 115	3-4		4 494,70 €	1 791,85 €	1 573,15 €	4 653,21 €	
16	2019/		28/08/2019	27/08/2019	Gasóleo	1451 93	2-3		1 792,65 €	300,53 €	501,94 €	1 591,25 €	
17	2019/		23/08/2019	22/08/2019	Gasóleo	1320 94	3-4		429,40 €	321,73 €	150,29 €	600,84 €	
18	2019/		23/08/2019	22/08/2019	Gasóleo	1499 98	2-3		1 984,91 €	514,11 €	559,78 €	1 949,27 €	
19	2019/		22/08/2019	21/08/2019	Gasóleo	1461 99	5-6		1 792,65 €	385,73 €	932,18 €	1 446,21 €	
20	2019/		22/08/2019	21/08/2019	Gasóleo	1550 99	6-7		2 293,60 €	385,73 €	1 376,16 €	1 505,17 €	
21	2019/		16/08/2019	16/08/2019	Gasóleo	1384 91	4-5		1 301,64 €	759,13 €	559,79 €	1 600,18 €	
22	2019/		12/08/2019	12/08/2019	Gasóleo	1958 116	5-6		4 358,03 €	1 809,27 €	2 246,20 €	3 895,15 €	
23	2019/		09/08/2019	08/08/2019	Gasóleo	1540 114	7-8		2 393,60 €	1 660,03 €	1 480,84 €	2 462,73 €	
24	2019/		09/08/2019	08/08/2019	Gasolina	1197 124	8-9		511,79 €	554,24 €	358,25 €	707,78 €	
25	2019/		08/08/2019	07/08/2019	Gasolina	1138 108	4-5		512,86 €	110,51 €	220,83 €	401,84 €	
26	2019/		02/08/2019	01/08/2019	Gasóleo	2143 122	4-5		5 243,59 €	2 172,10 €	2 254,74 €	5 269,04 €	
27	2019/		31/07/2019	30/07/2019	Gasóleo	1451 99	4-5		1 792,65 €	585,73 €	770,84 €	1 607,55 €	
28	2019/		31/07/2019	30/07/2019	Gasolina	1240 119	5-6		566,36 €	216,59 €	284,51 €	588,54 €	
29	2019/		25/07/2019	24/07/2019	Gasóleo	1398 99	4-5		1 473,89 €	585,73 €	639,77 €	1 425,84 €	
30	2019/		24/07/2019	23/07/2019	Gasóleo	1451 92	5-6		1 792,65 €	279,33 €	932,18 €	1 399,81 €	
31	2019/		24/07/2019	23/07/2019	Gasolina	910 120	3-4		221,51 €	364,70 €	77,53 €	508,18 €	
32	2019/		23/07/2019	22/07/2019	Gasóleo	1598 109	0-1		2 485,88 €	1 301,93 €	248,59 €	3 339,22 €	
33	2019/		18/07/2019	17/07/2019	Gasóleo	1451 92	4-5		1 792,65 €	179,33 €	770,84 €	1 301,15 €	
34	2019/		17/07/2019	16/07/2019	Gasóleo	1550 82	3-4		2 293,60 €	67,33 €	802,76 €	1 558,17 €	
35	2019/		17/07/2019	16/07/2019	Gasóleo	1451 88	4-5		1 792,65 €	194,53 €	770,84 €	1 216,35 €	
36	2019/		17/07/2019	16/07/2019	Gasóleo	1499 98	4-5		1 984,91 €	514,11 €	853,52 €	1 645,53 €	
37	2019/		17/07/2019	16/07/2019	Gasolina	919 103	10		221,51 €	74,05 €	177,21 €	118,36 €	
38	2019/		12/07/2019	11/07/2019	Gasolina	875 99	1-2		98,75 €	27,82 €	19,75 €	106,82 €	
39	2019/		12/07/2019	11/07/2019	Gasolina	1270 125	3-4		546,03 €	601,75 €	161,11 €	996,67 €	
40	2019/		12/07/2019	11/07/2019	Gasolina	875 90	1-2		98,75 €	-9,80 €	19,75 €	100,00 €	
41	2019/		12/07/2019	11/07/2019	Gasolina	1242 115	1-2		559,94 €	161,78 €	111,99 €	609,73 €	
42	2019/		12/07/2019	11/07/2019	Gasóleo	1451 88	4-5		1 792,65 €	194,53 €	770,84 €	1 216,35 €	
43	2019/		12/07/2019	11/07/2019	Gasóleo	1598 88	5-6		2 485,88 €	194,33 €	1 292,66 €	1 387,75 €	
44	2019/		08/07/2019	08/07/2019	Gasolina	1315 118	2-3		1 458,70 €	259,18 €	408,44 €	1 319,44 €	

51 304,56

tudo conforme documentos 1 a 45 juntos ao PPA (cópia das 44 DAV e mapa resumo das mesmas que não foi contradito pela Requerida) bem como documentos juntos ao PA.

- No Quadro F de todas as DAV aqui em causa, relativo a “Apresentação do Veículo”, consta a indicação de que os veículos apresentados são “usados” (campo 55).
- No mesmo Quadro F, campo 56, das DAV consta a indicação que o país de procedência dos veículos é França (DAV n.º 2019/..., 2019/... e 2019/...) ou Alemanha (demais DAV), sendo assim todos os veículos usados objeto das DAV provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia (“EM”).
- O Quadro R de todas as DAV é relativo a “Cálculo do ISV” e dele constam os itens que compõem a base de cálculo do ISV segundo a Tabela ISV - A, a saber, com particular relevância para a causa, no campo 01.: a “Componente cilindrada”, no campo 02: a “Componente ambiental”, no campo 03: a “Taxa aplicável da tabela”

(resulta da soma da componente cilindrada e da componente ambiental) e no campo 04: a componente “*Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada)*” (cfr. quadro R da DAV n.º 2019/... junta ao PPA como documento 44, cujo teor se reproduz, e cujos itens 01 a 11 do Cálculo do ISV se replicam na base de cálculo de ISV de todas as DAV aqui em causa, modificando-se os escalões de tributação consoante o tipo, características e número de anos de uso do veículo em causa):

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	1385 [cc] x 5.06 [tx] - 5600 [ded]			1.458,70 €
02. Componente ambiental	118 [co2] x 47.51 [tx] - 5337 [ded]			269,18 €
03. Taxa aplicável da tabela	(1458.7€ + 269.18€)	100%		1.727,88 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 2 a 3 anos	(1458.7€ * 100%) * 28%	28%		408,44 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				1.319,44 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	0	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				1.319,44 €

- f. Foi pago pela Requerente, nas datas de cobrança indicadas na coluna V do quadro reproduzido em b. supra (verificadas entre 08.07.2019 e 10.09.2019), quanto à introdução no consumo em Portugal dos veículos em causa, o valor total de € 61.304,56 a título de ISV, cfr. cópia das respetivas DAV’s juntas ao PPA como documentos 1 a 44, as quais contém a respetiva data de cobrança do imposto e coluna XIII do quadro reproduzido em b. supra.
- g. O cálculo do ISV em causa apenas considerou, na componente “Redução de Anos de Uso” (atendendo a que estamos perante veículos usados), a componente cilindrada e não a componente ambiental, cfr. campo 04. do Quadro R das DAV em conjugação com campos 01 e 02, tendo sido calculados os valores de componente cilindrada, ambiental e redução de anos de uso indicados nas colunas X a XII do quadro reproduzido em b. supra.
- h. A Requerente apresentou o PPA no dia 03.10.2019.

B. Factos não provados

42. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

43. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 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).
44. 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 das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
45. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.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, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

A. As normas em Causa (em vigor à data dos factos)

Direito Nacional	
Código do ISV	
Artigo 5.º Facto Gerador	1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. (...)

Direito Nacional	
Código do ISV	
	<p>3 - Para efeitos do presente código entende-se por: <i>(Redacção inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i></p> <p>a) «Admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional; <i>(Redacção inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho) (...)</i></p>
Artigo 6.º Exigibilidade	<p>1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: <i>(Redacção inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i></p> <p>a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; <i>(Redacção inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i></p> <p>b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. <i>(Redacção dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i></p>
Artigo 7.º Taxas normais – automóveis	<p>1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos: <i>(Redacção dada pela L 64-B/2011, de 30 de Dezembro)</i></p>

Direito Nacional														
Código do ISV														
<p>a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redacção dada pela L 64-B/2011, de 30 de Dezembro)</i></p> <p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. <i>(Redacção dada pela L 64-B/2011, de 30 de Dezembro)</i></p>														
<p>TABELA A Componente cilindrada</p>														
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)</th> <th>Taxas por centímetros cúbicos (euros)</th> <th>Parcela a Abater (euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 1 000</td> <td>0,99</td> <td>767,50</td> </tr> <tr> <td>Entre 1 001 e 1 250</td> <td>1,07</td> <td>769</td> </tr> <tr> <td>Mais de 1 250</td> <td>5,06</td> <td>5 600,00</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redacção dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i></p>			Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)	Até 1 000	0,99	767,50	Entre 1 001 e 1 250	1,07	769	Mais de 1 250	5,06	5 600,00
Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)												
Até 1 000	0,99	767,50												
Entre 1 001 e 1 250	1,07	769												
Mais de 1 250	5,06	5 600,00												
<p>Componente ambiental Veículos a Gasolina</p>														
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Escalão de CO2</th> <th>Taxas (euros)</th> <th>Parcela a abater</th> </tr> </thead> <tbody> </tbody> </table>			Escalão de CO2	Taxas (euros)	Parcela a abater									
Escalão de CO2	Taxas (euros)	Parcela a abater												

Direito Nacional			
Código do ISV			
	(gramas por quilómetro)	(euros)	
	Até 99	4,18 386,00	
	De 100 a 115	7,31 678,87	
	De 116 a 145	47,51 5 337,00	
	De 146 a 175	55,35 6 454,52	
	De 176 a 195	141,00 21 358,39	
	Mais de 195	185,91 30 183,74	
<i>(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i>			
Componente ambiental			
Veículos a Gasóleo			
	Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)
	Até 79	5,22	396,88
	De 80 a 95	21,20	1 671,07
	De 96 a 120	71,62	6 504,65
	De 121 a 140	158,85	17 107,60
	De 141 a 160	176,66	19 635,10
	Mais de 160	242,65	30 235,96
<i>(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i>			

Direito Nacional																									
Código do ISV																									
Art.º 11.º Taxas - veículos usados	<p>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:</p> <p><i>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;">TABELA D</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Tempo de uso</th> <th style="text-align: center;">Percentagem de redução</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Até 1 ano</td><td style="text-align: center;">10</td></tr> <tr><td>Mais de 1 a 2 anos</td><td style="text-align: center;">20</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 3 anos</td><td style="text-align: center;">28</td></tr> <tr><td>Mais de 3 a 4 anos</td><td style="text-align: center;">35</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 5 anos</td><td style="text-align: center;">43</td></tr> <tr><td>Mais de 5 a 6 anos</td><td style="text-align: center;">52</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td style="text-align: center;">60</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 8 anos</td><td style="text-align: center;">65</td></tr> <tr><td>Mais de 8 a 9 anos</td><td style="text-align: center;">70</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td style="text-align: center;">75</td></tr> <tr><td>Mais de 10 anos</td><td style="text-align: center;">80</td></tr> </tbody> </table> <p><i>(Redacção dada pela L 42/2016, de 28 de Dezembro)</i></p>	Tempo de uso	Percentagem de redução	Até 1 ano	10	Mais de 1 a 2 anos	20	Mais de 2 a 3 anos	28	Mais de 3 a 4 anos	35	Mais de 4 a 5 anos	43	Mais de 5 a 6 anos	52	Mais de 6 a 7 anos	60	Mais de 7 a 8 anos	65	Mais de 8 a 9 anos	70	Mais de 9 a 10 anos	75	Mais de 10 anos	80
Tempo de uso	Percentagem de redução																								
Até 1 ano	10																								
Mais de 1 a 2 anos	20																								
Mais de 2 a 3 anos	28																								
Mais de 3 a 4 anos	35																								
Mais de 4 a 5 anos	43																								
Mais de 5 a 6 anos	52																								
Mais de 6 a 7 anos	60																								
Mais de 7 a 8 anos	65																								
Mais de 8 a 9 anos	70																								
Mais de 9 a 10 anos	75																								
Mais de 10 anos	80																								

Direito Nacional	
Código do ISV	
	<p>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.</p> <p><i>(Redacção inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i></p> <p>(...)</p>

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
<p>DISPOSIÇÕES FISCAIS Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)</p>	<p>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.</p> <p>Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.</p>
<p>O AMBIENTE Artigo 191.º (ex-artigo 174.o TCE)</p>	<p>1. A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos: — a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a protecção da saúde das pessoas, — a utilização prudente e racional dos</p>

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
	<p>recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.</p> <p>2. A política da União no domínio do ambiente terá por objectivo atingir um nível de protecção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da acção preventiva, da correcção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador.</p> <p>Neste contexto, as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de protecção do ambiente incluirão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.</p> <p>3. Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a União terá em conta: — os dados científicos e técnicos disponíveis, — as condições do ambiente nas diversas regiões da União, — as vantagens e os encargos que podem resultar da actuação ou da ausência de actuação, — o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.</p> <p>(...)</p>

B. Os fundamentos da Requerente quanto à ilegalidade parcial dos atos de liquidação de ISV

46. A Requerente alega que a AT liquidou o ISV considerando, no seu cálculo, de acordo com o artigo 7.º do CISV, a componente de cilindrada e a componente ambiental.
47. No entanto, a AT apenas concedeu a dedução pelo número de anos de uso dos veículos na componente de cilindrada (nos termos do artigo 11.º do CISV), quando devia ter considerado a mesma dedução no cálculo de ambas as componentes, i.e. cilindrada e ambiental, conforme determina o artigo 110.º do TFUE.
20. Pelo que, no entender da Requerente, são parcialmente ilegais os atos de liquidação do ISV em causa por desconformes ao artigo 110.º do TFUE, que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
21. Da aplicação da mesma dedução pelo número de anos de uso dos veículos na componente ambiental, resulta um total de ISV de € **9.292,52** cobrado em excesso, conforme colunas XIV a XVI do quadro infra (que reproduz as colunas aqui relevantes do doc. 45 junto pela Requerente ao PPA):

Nº Documento	Matricula	DAV	I Componente ClIndrda	ISV Componente CO2	Redução Anos de Uso	Total ISV DAV	Redução Corrigida	Total ISV Corrigido	Diferença
1	2013/		1 792,66 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	1 235,76 €	1 141,63 €	-304,58
2	2013/		221,51 €	136,85 €	177,21 €	184,15 €	289,09 €	72,17 €	-111,88
3	2013/		2 293,60 €	198,93 €	642,21 €	1 782,31 €	678,87 €	1 745,66 €	-36,66
4	2013/		121,52 €	117,92 €	26,30 €	215,34 €	47,89 €	191,55 €	-23,58
5	2013/		1 792,66 €	514,11 €	932,18 €	1 374,59 €	1 199,52 €	1 107,25 €	-267,34
6	2013/		1 792,66 €	106,53 €	637,13 €	1 465,76 €	732,62 €	1 160,57 €	-105,19
7	2013/		96,75 €	-5,80 €	19,75 €	69,20 €	17,79 €	71,16 €	1,96
8	2013/		559,94 €	161,78 €	111,99 €	609,73 €	144,34 €	577,38 €	-32,36
9	2013/		221,51 €	139,85 €	44,30 €	317,06 €	72,27 €	289,09 €	-27,97
10	2013/		221,51 €	18,46 €	148,38 €	96,99 €	156,63 €	84,34 €	-12,65
11	2013/		1 792,66 €	342,93 €	770,84 €	1 364,75 €	918,30 €	1 217,29 €	-147,46
12	2013/		2 481,68 €	185,78 €	870,86 €	2 201,55 €	1 075,06 €	1 996,55 €	-205,01
13	2013/		1 792,66 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	1 236,76 €	1 141,63 €	-304,58
14	2013/		2 481,68 €	1 701,93 €	870,86 €	2 917,75 €	1 325,73 €	2 462,08 €	-455,68
15	2013/		4 494,70 €	1 731,65 €	1 573,15 €	4 653,21 €	2 179,22 €	4 047,13 €	-606,08
16	2013/		1 792,66 €	300,53 €	501,34 €	1 501,25 €	586,09 €	1 507,10 €	-84,15
17	2013/		428,40 €	321,73 €	150,19 €	600,84 €	262,90 €	488,23 €	-112,61
18	2013/		1 984,94 €	514,11 €	555,78 €	1 943,27 €	699,73 €	1 799,32 €	-143,95
19	2013/		1 792,66 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	1 235,76 €	1 141,63 €	-304,58
20	2013/		2 293,60 €	585,73 €	1 378,16 €	1 503,17 €	1 727,60 €	1 151,73 €	-351,44
21	2013/		1 301,84 €	258,13 €	559,79 €	1 000,18 €	670,79 €	889,18 €	-111,00
22	2013/		4 358,08 €	1 803,27 €	2 266,10 €	3 895,13 €	3 203,90 €	2 957,45 €	-937,70
23	2013/		2 293,60 €	1 660,03 €	1 480,84 €	2 662,79 €	2 569,86 €	1 383,77 €	-1 079,02
24	2013/		511,79 €	554,24 €	358,15 €	767,78 €	746,22 €	319,81 €	-387,97
25	2013/		511,86 €	110,61 €	220,53 €	602,94 €	268,09 €	955,38 €	-47,56
26	2013/		5 243,58 €	2 772,10 €	2 254,74 €	5 260,34 €	3 231,74 €	4 283,94 €	-977,00
27	2013/		1 792,66 €	585,73 €	770,84 €	1 607,55 €	1 022,71 €	1 355,68 €	-251,86
28	2013/		564,36 €	316,89 €	294,51 €	588,54 €	459,19 €	423,86 €	-164,68
29	2013/		1 471,88 €	585,73 €	633,77 €	1 425,84 €	885,63 €	1 173,88 €	-251,86
30	2013/		1 792,66 €	275,39 €	932,18 €	1 139,81 €	1 077,43 €	994,56 €	-145,25
31	2013/		221,51 €	364,20 €	77,53 €	508,18 €	205,00 €	380,71 €	-127,47
32	2013/		2 485,88 €	1 301,93 €	248,59 €	3 539,22 €	378,78 €	3 408,03 €	-130,19
33	2013/		1 792,66 €	270,33 €	770,84 €	1 301,15 €	890,96 €	1 181,03 €	-120,11
34	2013/		2 293,60 €	67,33 €	802,76 €	1 558,17 €	826,33 €	1 536,60 €	-23,57
35	2013/		1 792,66 €	194,53 €	770,84 €	1 216,35 €	854,49 €	1 132,70 €	-83,65
36	2013/		1 984,94 €	514,11 €	853,52 €	1 645,53 €	1 074,59 €	1 424,46 €	-221,07
37	2013/		221,51 €	74,06 €	177,21 €	118,36 €	236,45 €	58,11 €	-58,25
38	2013/		96,75 €	27,82 €	19,75 €	106,87 €	25,31 €	101,26 €	-5,56
39	2013/		546,63 €	801,75 €	191,11 €	956,87 €	401,72 €	746,06 €	-210,61
40	2013/		96,75 €	-5,80 €	19,75 €	100,00 €	17,79 €	71,16 €	-28,84
41	2013/		559,94 €	161,78 €	111,99 €	609,73 €	144,34 €	577,38 €	-32,36
42	2013/		1 792,66 €	194,53 €	770,84 €	1 216,35 €	854,49 €	1 132,70 €	-83,65
43	2013/		2 485,88 €	194,53 €	1 292,66 €	1 387,75 €	1 393,81 €	1 286,60 €	-101,16
44	2013/		1 458,70 €	369,18 €	408,44 €	1 119,44 €	483,81 €	1 244,07 €	-75,37
							37 747,40	52 012,04	-9 292,52

C. Os fundamentos da Requerida quanto à legalidade dos atos de liquidação de ISV

48. A Requerida alega:

- (i) que o modelo de tributação Português não visa criar qualquer restrição na entrada de veículos em território nacional com o objetivo de proteger a produção nacional, pretendendo-se, tão só, influenciar as escolhas dos consumidores, levando-os a optar pela aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, tendo por fim último a proteção do ambiente, em cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE e, internamente, no artigo 1.º do CISV;
- (ii) que o modelo atual de tributação automóvel pretendeu aplicar o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do CISV, bem como o princípio do poluidor pagador;
- (iii) que atribuir a mesma percentagem à componente ambiental que é aplicada à componente cilindrada resulta num verdadeiro contrassenso, atenta a natureza diferente daquelas componentes, equivalendo a defender que, não obstante os veículos sejam mais velhos e emitam mais agentes poluentes, devem ter uma redução, que até é progressiva, em função dos anos, e que, conseqüentemente, apesar de mais poluentes, pagam menos imposto;
- (iv) que, por via de tal aplicação, resultaria um desagravamento, que, no caso, redundaria na atribuição de um verdadeiro benefício fiscal, interpretação que viola o disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP;
- (v) que o n.º 2 do artigo 66.º da CRP impõe ao Estado assegurar o direito ao ambiente, a obrigação de prevenir e controlar a poluição e seus efeitos, promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas de âmbito setorial, bem como assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida (artigo 66.º, n.º 2, alíneas a), f) e h), da CRP);
- (vi) que a desaplicação do artigo 11.º do CISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais) da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, i.e. violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva;

(vii) que não existe direito a juros indemnizatórios, porquanto no caso concreto não existe qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária.

49. Concluindo a Requerida que as liquidações de ISV, que aplicaram o artigo 11.º do CISV, foram efetuadas em conformidade com a lei nacional e o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição.

D. Apreciação

50. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por questão essencial saber se os atos de liquidação de ISV aqui em causa estão feridos de ilegalidade por terem na sua base um cálculo de ISV que viola o disposto no artigo 110.º do TFUE.

51. O artigo 110.º do TFUE dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

52. A resposta à questão da ilegalidade dos atos em apreço depende, para este Tribunal, da análise de dois pontos essenciais:

(i) Qual a *ratio* de tributação da introdução no consumo em Portugal de veículos usados provenientes de outro Estado-Membro da UE?

(ii) Qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo?

Ratio de tributação de veículos usados provenientes de outro EM

53. Relativamente à *ratio* de tributação de veículos usados provenientes de outros EM, o TJUE foi já chamado a pronunciar-se por diversas vezes sobre esta questão, sendo jurisprudência constante (e que deve ser respeitada obrigatoriamente segundo o princípio do primado do direito da EU) que:
- (i) um imposto cobrado por um EM no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à sua colocação em circulação constitui uma imposição interna e deve, portanto, ser analisado à luz do artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, n.º 32);
 - (ii) os veículos automóveis que se encontram no mercado de um EM são «produtos nacionais» do mesmo, na aceção do artigo 110.º TFUE (v. acórdão Tatu, já referido, n.º 55);
 - (iii) o primeiro parágrafo do artigo 110.º do TFUE proíbe os EM de fazerem incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares (v. acórdão de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, n.º 21);
 - (iv) a partir do momento em que se paga um imposto de registo de veículo automóvel num EM, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo registado no EM em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo EM, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de registo, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (v. acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádasi e Németh, C-290/05 e C-333/05, n.º 54);
 - (v) existe uma violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro EM exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (v. acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, n.º 20; e de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 23);
 - (vi) um Estado-Membro pode fixar o valor dos veículos usados através de tabelas de percentagens fixas determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou

administrativa e calculadas com base em diversos critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo (v, acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 24, e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, n.º 29);

- (vii) 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 comprados no mercado nacional, 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 EM 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 v. (acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão Europeia contra República Portuguesa, C-200/15, n.º 37, na sequência do qual Portugal teve que alterar o artigo 11.º do CISV, tendo em conta que na tributação de veículos usados, não aplicava fator de desvalorização a veículos com menos de um ano e limitava a desvalorização de veículos com mais de cinco anos a 52%).

54. Em conclusão, e dito por outras palavras, a *ratio legis* da tributação de veículos usados provenientes de outros EM determina que o imposto que um EM faça incidir no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à colocação de tais veículos em circulação deve (i) refletir o tempo de uso dos veículos e (ii) garantir que a tributação de veículos usados em nenhum caso seja superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional (o que, no caso português, equivale a dizer que na tributação de veículos usados provenientes de outros EM devem ser usadas as mesmas componentes de base de tributação dos veículos novos, ajustadas pela componente que reflete o tempo de uso ou a depreciação dos veículos).

-
55. Nesta sede, importa referir que 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.
56. O que 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.

Forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo

57. Tendo já percebido a *ratio* da tributação dos veículos “importados” de outros EM, importa agora perceber qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo e se o modelo de tributação de veículos importados de outros EM é agravado face a estes, considerando o tempo de uso de todos os veículos.
58. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV, conforme artigo 7.º a 11.º do CISV, não incidem sobre o valor do automóvel mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (cm³) (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro (componente ambiental).
59. A primeira componente prevê uma taxa a aplicar consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda componente estabelece uma discriminação positiva entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO₂ g/km.

60. O cálculo do ISV devido por veículos usados provenientes de outros EM incide também sobre as componentes de cilindrada e ambiental, sendo abatida à componente cilindrada uma percentagem de redução, com base no tempo de uso, a qual está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (cfr. tabela D do artigo 11.º n.º 1 do CISV).
61. Tal percentagem de redução não é contudo atribuída à componente ambiental.
62. Ora, ao conferir a percentagem de redução apenas sobre a componente de cilindrada, o legislador português está a tratar os veículos usados provenientes de outro EM como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental, não refletindo o respetivo tempo de uso.
63. O que, só por si, faz com que a tributação destes veículos usados seja superior ao montante da taxa residual de ISV incorporada em veículos usados já matriculados em território nacional com o mesmo tempo de uso.
64. E leva a que Portugal esteja a cobrar imposto sobre os veículos usados “importados” de outros EM, 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 (ou seja, ao contrário do que alega a AT, não existe qualquer benefício fiscal que decorra do reconhecimento do número de anos de uso do veículo na tributação da componente ambiental; trata-se de uma mera equiparação da tributação de produtos similares).

Conclusão

65. Nestes termos (e como explicitado nos pontos 55 e 56), prevalecendo o artigo 110.º do TFUE sobre a nossa ordem jurídica, conforme artigo 8.º n.sº 2 e 4 da CRP, os atos de

liquidação de ISV aqui em causa estão inquinados de ilegalidade, por serem desconformes ao direito comunitário, ao tributarem de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

66. Na medida em que deveria ser aplicada a mesma percentagem de redução com base no tempo de uso à componente de cilindrada e componente ambiental de cálculo do ISV dos veículos usados provenientes de outros EM, é devida a anulação parcial das liquidações de ISV pedida pela Requerente, no valor de € **9.292,52**.
67. Por fim, importa referir, quanto à alegação da Requerida de que a desaplicação do artigo 11.º do CISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais da Administração Pública) da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, i.e. violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que este Tribunal mais não fez e faz do que apreciar a legalidade dos atos tributários de liquidação de ISV aqui em causa, limitado e no âmbito da competência que lhe é conferida pelo artigo 2.º n.º s 1 e 2 do RJAT.

E. Do pagamento de juros indemnizatórios

22. O ISV aqui em causa foi pago pela Requerente nas datas indicadas na coluna IV do quadro reproduzido no artigo 41.º, ponto b) supra desta Decisão Arbitral, como consta das DAVs juntas ao PPA e PA.
23. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, em linha com o artigo 100.º da LGT, a decisão arbitral a favor do sujeito passivo tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.
24. O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT ao dispor que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
25. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da administração fiscal. Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária.
26. Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artº.43, nº.1, da L.G.Tributária, são os seguintes:
- a) Que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
 - b) Que o erro seja imputável aos serviços;

- c) Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- d) Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
27. No entender da Requerida, no caso concreto não são devidos juros indemnizatórios por não se verificar erro imputável aos serviços, uma vez que a AT se limitou a aplicar a lei nacional.
28. Nesta sede, este tribunal, em linha com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 1770/12.9BELRS, de 22.05.2019 entende que, no âmbito do direito tributário, a interpretação de distinguir "erro" de "vício", como defende a doutrina e jurisprudência dominantes, e só relevar aquele, para efeitos de exame do direito a juros indemnizatórios, não é a que melhor garante a aplicação da teoria da reconstituição da situação actual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um acto tributário (cfr. artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artº.100, da LGT). É que tal distinção pode conduzir a um tratamento diferenciado dos contribuintes, de forma injustificada.
29. Assim, tal como sufragado no acórdão acima indicado: “cremos que a interpretação da expressão "erro imputável aos serviços" que melhor se estriba na letra da lei, considerando que a LGT e o CPPT não distinguem os conceitos de "erro" e de "vício", deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total ou parcial, do acto tributário”. Nesse sentido vai, de resto, o estipulado no artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artº.100, da LGT, normas que devem ser concatenadas com a do artº.43, nº.1 da LGT. a qual consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação actual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um acto tributário, na mesma utilizando o legislador a expressão "ilegalidade" como fundamento da dita reconstituição.
30. Ora, a expressão "ilegalidade" aqui utilizada comporta, também, a violação de normas de direito comunitário primário.

31. Reconhece-se, assim, à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre os montantes indevidamente cobrados, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de ISV;
- b) Anular parcialmente as liquidações impugnadas, quanto ao valor global de **€ 9.292,52**, nos respetivos valores parciais por liquidação conforme colunas III, X, XI, XIV, XV e XVI infra:

	I	II	III	X	XI	XII	XIII	XIV	XV	XVI
Nº Documento	Matricula	DAV	I Componente OI/Endrda	IV Componente COI	Redução Anos de Uso	Total ISV DAV	Redução Corrigida	Total ISV Corrigido	Diferença	
1	2019/		1 792,66 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	1 235,76 €	1 141,63 €	-304,58	
2	2019/		221,51 €	138,85 €	177,21 €	184,15 €	289,09 €	72,17 €	-111,88	
3	2019/		1 293,60 €	198,59 €	642,21 €	1 782,81 €	678,87 €	1 745,66 €	-36,86	
4	2019/		121,57 €	117,92 €	20,30 €	215,14 €	47,89 €	191,55 €	-23,58	
5	2019/		1 792,66 €	514,11 €	932,18 €	1 374,59 €	1 199,52 €	1 107,15 €	-267,34	
6	2019/		1 792,66 €	108,53 €	617,13 €	1 465,76 €	732,62 €	1 160,57 €	-105,19	
7	2019/		98,75 €	-8,80 €	19,75 €	69,20 €	17,70 €	71,16 €	1,96	
8	2019/		556,94 €	161,78 €	111,99 €	609,73 €	144,34 €	577,18 €	-32,36	
9	2019/		221,51 €	159,85 €	48,30 €	317,01 €	72,27 €	289,09 €	-27,97	
10	2019/		221,51 €	18,46 €	148,88 €	94,99 €	156,63 €	84,34 €	-12,65	
11	2019/		1 792,66 €	342,59 €	770,84 €	1 364,79 €	918,30 €	1 217,29 €	-147,46	
12	2019/		1 485,88 €	585,73 €	870,86 €	2 201,55 €	1 075,06 €	1 996,55 €	-203,01	
13	2019/		1 792,66 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	1 236,76 €	1 141,63 €	-304,58	
14	2019/		1 485,88 €	1 301,59 €	870,86 €	2 917,79 €	1 325,73 €	2 462,08 €	-455,68	
15	2019/		4 494,70 €	1 731,65 €	1 573,15 €	4 053,21 €	2 179,22 €	4 047,13 €	-606,08	
16	2019/		1 792,66 €	300,53 €	501,94 €	1 591,25 €	586,09 €	1 507,16 €	-84,15	
17	2019/		429,40 €	321,73 €	150,19 €	600,84 €	262,90 €	488,23 €	-112,61	
18	2019/		1 984,94 €	514,11 €	555,78 €	1 943,27 €	699,73 €	1 798,32 €	-143,95	
19	2019/		1 792,66 €	585,73 €	932,18 €	1 446,21 €	1 235,76 €	1 141,63 €	-304,58	
20	2019/		1 293,60 €	585,73 €	1 378,16 €	1 563,17 €	1 727,60 €	1 151,73 €	-351,44	
21	2019/		1 301,84 €	258,13 €	559,79 €	1 000,18 €	670,79 €	889,18 €	-111,00	
22	2019/		4 358,08 €	1 803,27 €	2 266,10 €	3 895,13 €	3 203,90 €	2 957,45 €	-937,70	
23	2019/		1 293,60 €	1 660,03 €	1 480,84 €	2 662,79 €	2 569,86 €	1 383,77 €	-1 079,02	
24	2019/		311,78 €	354,24 €	358,15 €	707,78 €	746,22 €	319,81 €	-387,97	
25	2019/		511,86 €	110,61 €	220,53 €	602,94 €	268,09 €	355,38 €	-47,56	
26	2019/		5 243,58 €	2 272,10 €	2 154,74 €	5 260,94 €	3 281,74 €	4 283,94 €	-677,00	
27	2019/		1 792,66 €	585,73 €	770,84 €	1 607,55 €	1 022,71 €	1 355,68 €	-251,86	
28	2019/		566,36 €	316,89 €	294,51 €	588,54 €	459,19 €	423,86 €	-164,68	
29	2019/		1 471,88 €	585,73 €	633,77 €	1 425,84 €	885,63 €	1 173,98 €	-251,86	
30	2019/		1 792,66 €	278,39 €	932,18 €	1 139,81 €	1 077,43 €	594,56 €	-145,25	
31	2019/		221,51 €	364,20 €	77,53 €	568,18 €	205,00 €	380,71 €	-127,47	
32	2019/		1 485,88 €	1 301,59 €	248,59 €	3 539,22 €	378,78 €	3 409,03 €	-130,19	
33	2019/		1 792,66 €	278,39 €	770,84 €	1 301,15 €	890,96 €	1 181,03 €	-120,11	
34	2019/		1 293,60 €	67,33 €	802,76 €	1 558,17 €	826,33 €	1 534,60 €	-23,57	
35	2019/		1 792,66 €	194,53 €	770,84 €	1 216,35 €	854,49 €	1 132,70 €	-83,65	
36	2019/		1 984,94 €	514,11 €	853,52 €	1 645,53 €	1 074,59 €	1 424,48 €	-221,07	
37	2019/		221,51 €	74,05 €	177,21 €	118,36 €	236,46 €	58,11 €	-58,25	
38	2019/		98,75 €	27,82 €	19,75 €	106,82 €	25,31 €	101,26 €	-5,56	
39	2019/		546,03 €	801,78 €	191,11 €	956,57 €	401,72 €	746,06 €	-210,61	
40	2019/		98,75 €	-8,80 €	19,75 €	100,00 €	17,79 €	71,16 €	-28,84	
41	2019/		559,94 €	181,78 €	111,99 €	609,73 €	144,34 €	577,18 €	-32,36	
42	2019/		1 792,66 €	194,53 €	770,84 €	1 216,35 €	854,49 €	1 132,70 €	-83,65	
43	2019/		1 485,88 €	194,53 €	1 292,66 €	1 387,75 €	1 393,81 €	1 286,60 €	-101,15	
44	2019/		1 458,70 €	368,18 €	408,44 €	1 319,44 €	483,81 €	1 244,07 €	-75,37	
							37 747,40	52 032,04	-9 292,52	

- c) Julgar procedente o pedido de reembolso do ISV acrescido de juros indemnizatórios e condenar a AT a pagar a Requerente a quantia de € **9.292,52**, acrescida de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido até que ocorra o reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **9.292,52**.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **918,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da AT atento o decaimento.

Notifique.

Lisboa, 15 de junho de 2020

(Catarina Belim)

ⁱ Sendo pacífico o primado do direito comunitário, conforme acórdão do STA 0678/16 de 02.08.2017, acórdão do STA 0164/13 de 29.03.2017 e acórdão do STA 0568/13 de 18.12.2013.