

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 31/2020-T

Tema: Imposto sobre veículos (ISV) - Declaração Aduaneira de Veículo -
Componente ambiental.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Ricardo Marques Candeias, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, decide nos termos que se seguem:

I – RELATÓRIO

A.

1. No dia 16 de janeiro de 2020, a A..., LDA, NIF..., com residência na Rua ..., ..., ..., ...-... Amora, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a "*retificação da liquidação de ISV, de forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11.º do CISV à componente ambiental*", devendo, consequentemente, "*a AT ser condenada a restituir à impugnante a quantia de € 7.689,2, cobrada em excesso, acrescida dos juros indemnizatórios calculados à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição*".

2. No dia 17 de janeiro de 2020 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado ao Requerente e à AT.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, 1, e artigo 11.º, 1, b), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 10 de março de 2020 as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 06 de julho de 2020.
6. No dia 31 de julho de 2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
7. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art. 16.º, e n.º 2 do art. 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.
8. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art. 21.º, 1, do RJAT, com a prorrogação que o n.º 2 admite.
9. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º e 6.º, 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

- i. Importou diversas viaturas automóveis provenientes de Espanha, França, Itália, Alemanha e Holanda, entre 24.10.2019 e 03.01.2020, tendo a AT procedido à liquidação do ISV no valor global de 41.573,72 euros, sendo que 13.791,35 euros corresponde à componente ambiental;
- ii. O art. 11.º do CISV, que sustenta a liquidação referida, viola o disposto no art. 110.º do TFEU (Tratado de Funcionamento da União Europeia);
- iii. O ato de liquidação encontra-se ferido de ilegalidade, na parte correspondente ao montante de 7.689,37 euros, que deve ser restituída ao SP, por ser a relativa à redução da componente ambiental resultante do número de anos de uso do veículo, e que não foi considerada.

Por sua vez, a AT defende que nas liquidações de ISV em causa se aplicou o artigo 11.º, CISV, 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 CRP, não lhes podendo ser assacada qualquer vício ou ilegalidade. Mais refere que posição contrária (a defendida pela Requerente) é ferida de inconstitucionalidade, por violar os arts. 9.º, e), 66.º, 1, e 2, 103.º, 2, e 266.º, CRP.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1 - A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à comercialização de automóveis usados.

2 - No exercício da sua atividade comercial a Requerente introduziu em Portugal os seguintes automóveis, provenientes de Estados que integram a União Europeia:

Nº DOCUMENTO	MATRÍCULA	MARCA	ISV PAGO	Componente cilindrada	Componente ambiental	Redução de Anos de Uso – comp. cilindrada	VALOR A RECLAMAR (componente ambiental x percentagem de redução de anos de uso)
2			1964,70	2293,60	657,60	43%	282,77
3			1561,51	4504,82	800,59	60%	480,35
4			1580,08	2485,88	585,73	60%	351,44
5			741,63	23,51	236,93	80%	189,54
6			1231,86	2293,60	130,93	52%	68,08
7			3962,09	5243,58	1445,17	52%	751,49
8			2531,50	5243,58	1230,31	43%	529,03
9			4505,63	5243,58	1516,79	43%	652,22
10			1097,41	1792,66	236,93	52%	123,20
11			2061,63	2293,60	1373,55	70%	961,49
12			864,36	1792,66	236,93	65%	154,00
13			739,91	513,93	585,73	70%	410,01
14			1438,28	2293,60	130,93	43%	56,30
15			1258,75	1792,66	236,93	43%	101,88
16			1374,68	2293,60	67,33	43%	28,95
17			864,36	1792,66	236,93	65%	154,00
18			1210,66	2293,60	109,73	52%	57,06
19			911,59	1792,66	194,53	60%	116,72
20			953,99	1792,66	236,93	60%	142,16
21			1438,28	2293,60	130,93	43%	56,30
22			1210,66	2293,60	109,73	52%	57,06
23			1776,37	4504,82	1158,69	60%	695,21
24			1845,92	2293,60	194,53	28%	54,47
25			1231,86	2293,60	130,93	52%	68,08
26			1574,79	2293,60	657,35	60%	394,41
27			1641,22	4504,82	1158,69	65%	753,15
TOTAL			€41.573,72	€68.254,08	€13.791,35		€7.689,37

3 Para cumprimento das suas obrigações tributárias, apresentou na Alfandega do Jardim do Tabaco as Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV's) n.ºs 2019/... de 24.10.2019; 2019/..., de 24.10.2019; 2019/..., de 30.10.2019; 2019/..., de 30.10.2019; 2018/..., de 30.10.2019; 2019/..., de 30.10.2019; 2019/..., de 05.11.2019; 2019/... de 13.11.2019; 2019/..., de 13.11.2019;

2019/..., de 16.11.2019; 2019/..., de 21.11.2019; 2019/..., de 21.11.2019; 2018/..., de 23.11.2019; 2019/..., de 28.11.2019; 2019/..., de 30.11.2019; 2019/..., de 30.11.2019; 2018/..., de 30.11.2019; 2019/..., de 05.12.2019; 2019/..., de 13.12.2019; 2019/..., de 12.12.2019; 2019/..., de 17.12.2019; 2019/..., de 18.12.2019; 2019/... de 19.12.2019; 2019/..., de 21.12.2019; 2019/..., de 27.12.2019 e 2019/..., de 02.01.2020, relativos a Imposto Sobre Veículos (ISV), praticados pelo Diretor da Alfândega do Jardim do Tabaco.

4. Das referidas DAV's a Requerente, através de representante indireto, declarou nos campos F e G que os veículos identificados eram usados e provenientes de Espanha, França, Itália, Alemanha e Holanda.

5. As datas das primeiras matrículas são as constantes do quadro G das referidas DAV's, e que aqui se reproduzem, das quais resulta que são veículos com pelo menos mais de dois anos de uso.

6. Tendo em consideração o referido anteriormente, os veículos identificados foram considerados como usados e, para efeitos dos escalões da Tabela D, previsto no art. 11.º, 1, CISV, determinada a correspondente percentagem de redução face aos anos de uso de cada um deles, conforme mencionado no ponto 1, tabela junta, coluna "Redução de anos de uso — componente cilindrada".

7. Do campo R dos DAV's resulta o cálculo de ISV para cada um dos veículos, tendo sido efetuado com recurso à Tabela A, aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, do qual se obtém o total de ISV a pagar, e que se encontra reproduzido no quadro do ponto 1, coluna "ISV PAGO".

8. Do imposto pago (41.573,72 euros), 13.791,35 euros resultaram da "Componente ambiental".

9. Da "Componente cilindrada", no total de 68.254,08 euros, o SP beneficiou das percentagens de reduções resultantes do 'Anos de Uso', conforme descrito no quadro do ponto 1.

10. A "Componente ambiental" não beneficiou de qualquer redução por aplicação do 'Anos de Uso', que se calcula no montante de 7.689,37 euros.

11. O SP pagou um total de 41.573,72 euros a título de ISV.

12. Aos veículos identificados no quadro do ponto 1 foram atribuídas as matrículas referidas a coluna "MATRÍCULA".

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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

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 selecionar 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).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (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).

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

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

B. DO DIREITO

A questão que se apresenta a resolver no presente processo arbitral gravita em redor do pedido formulado pela Requerente, isto é, a declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação de ISV já melhor identificados e a sua subsequente anulação parcial e restituição do imposto pago, bem como os juros indemnizatórios calculados sobre os referidos montantes.

Como vimos, na sequência da apresentação das DAV's referidas, foi liquidado à Requerente o valor total de 41.573,72 euros, correspondendo 27.782,37 euros à componente

cilindrada, e 13.791,35 euros à componente ambiental, sobre a qual não incidiu qualquer redução por 'Anos de Uso'.

Ora, de acordo com a posição do SP, deveria ter sido aplicada à "componente ambiental" uma percentagem de redução de acordo com o número de anos de uso dos veículos.

Para o efeito, o SP defende que as liquidações em causa, que tiveram como fundamento o art. 11.º, CISV, violam o disposto no art. 110.º do TFEU, por desconsiderar essa desvalorização na componente mais relevante do cálculo de imposto — a emissão de CO2 — nomeadamente, porque "*o montante de imposto, calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional*".

É na sequência deste posição que o SP pretende que lhe seja restituída a quantia de 7.689,37 euros, pagos em excesso, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição.

Em sentido diametralmente oposto, a AT defende a legalidade da liquidação, argumentando que "*em nome da unidade e da coerência do modelo de tributação automóvel vigente em Portugal, a não aplicação da totalidade da componente ambiental aos veículos usados violaria os princípios suprarreferidos, tornando-se fonte de graves injustiças, já que beneficiaria claramente os veículos usados em detrimento dos novos*" já que "*destinando-se a componente ambiental a compensar os efeitos nefastos de qualquer redução em função da depreciação comercial ou dos anos de uso do automóvel, dado que o potencial poluidor do automóvel não diminui com a sua idade, muito pelo contrário, agrava-se, como é do conhecimento comum, a mesma não deve ser objeto de qualquer redução pois representa o "custo de impacte ambiental", sendo o seu objetivo orientar a escolha dos consumidores para uma maior seletividade na compra dos automóveis, em função do seu grau poluidor.*"

O *thema decidendum* é, deste modo, o seguinte: se o disposto no art. 11.º, CISV viola ou não o disposto no art. 110.º, TFUE.

Ora, sobre este ponto já o CAAD se pronunciou nos autos do proc. 572/2018-T. A situação *sub judice* com que nos deparamos é basicamente a mesma.

Sigamos o referido acórdão, com o qual concordamos na íntegra.

Em 2007, a tributação automóvel foi objecto de uma profunda reforma em Portugal, com a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, a abolir o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, dando lugar ao Imposto sobre Veículos (ISV) e ao Imposto Único de Circulação (IUC).

Estas alterações, no âmbito da fiscalidade automóvel, foram promovidas ao encontro das preocupações da União Europeia, tendo por objetivo a clarificação e a simplificação do sistema fiscal, reduzindo a carga fiscal aquando da aquisição do veículo e inserindo

preocupações ambientais na graduação das taxas dos impostos em função das emissões de CO₂.^{4 5}

- . Com efeito, com a introdução do ISV e do IUC, foi possível introduzir um elemento ambiental no cálculo do montante fiscal a pagar, em função, nomeadamente, do nível de emissões de CO₂ emitidas pelo veículo e da cilindrada.⁶
- . Como é sabido, o ISV e o IUC regem-se pelo princípio da equivalência ou do poluidor-pagador, ou seja, é atribuído ao contribuinte a responsabilidade principal pelos custos ambientais causados, tendo como objectivo compensar os custos ambientais, em vez de fazer recair esta responsabilidade sobre os construtores de automóveis, que são os que responsáveis originários da poluição atmosférica.^{7 8}
- . Assim, pode afirmar-se que, em geral, a tributação automóvel inclui critérios de cariz ambiental nas diversas categorias de impostos, sendo que os impostos que incidem sobre os automóveis integram na sua base tributável aspectos ecológicos (tais como o fator de emissão de CO₂ e o tipo de combustível), destinados a influenciar o consumo das pessoas e a serem mais selectivos nas suas escolhas

⁴ Sérgio Vasques, "A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas", *Fiscalidade*, n.º 10, Abril, 2002, p. 59-94.

⁵ A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, "Imposto sobre veículos e Imposto único de circulação", *Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

⁶ Manuel Teixeira Fernandes, "A reforma da tributação automóvel", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 2, Junho, 2008, 165-178.

⁷ De acordo com o disposto no artigo 1.º do Código do Imposto sobre Veículos, "[o] imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária".

⁸ Segundo José Casalta Nabais, "a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável" "dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais", in "Tributos com fins ambientais", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 4, 2008, p. 132.

Ver igualmente Sérgio Vasques, in "O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária", Almedina, Coimbra, 2008, p. 338-340.

Em termos gerais, de acordo com o disposto no Código do ISV (versão em vigor), estão sujeitos a este imposto, no seu regime regra, nomeadamente, “*os veículos automóveis ligeiros de passageiros (...)*” [artigo 2º, nº 1, alínea a)], sendo “*sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando -se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos*” (artigo 3º, nº 1).

De acordo com o disposto no artigo 5º do Código do ISV, “*constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal*”, sendo que, para este efeito, de acordo com o nº 3 alínea a) do mesmo artigo, “*(...) entende-se por admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia em território nacional*” (sublinhado nosso).

No que diz respeito à exigibilidade do imposto, de acordo com o disposto no artigo 6º, nº 1, alínea b, “*o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada (...) no momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares*”, sendo que “*a taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível*” (nº 3) (sublinhado nosso).

No que diz respeito à introdução no consumo, estabelece o artigo 17º, nº 1 do referido Código que “*a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)*”, sendo que nos termos do nº 3, “*para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros (...) ficam sujeitos ao processamento da DAV*”.

De acordo com o disposto no artigo 20º, nº 1 do Código do ISV, “*os particulares e os sujeitos passivos que não se encontrem constituídos como operadores registados ou operadores reconhecidos estão obrigados à apresentação da DAV (...)*” nos prazos aí previstos, sendo que, nos termos do seu nº 2, se enumeram os documentos que a devem acompanhar.

As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV 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), sendo que foram estruturadas em taxa normal, taxa intermediária e taxa reduzida e taxa para veículos usados, nos termos do disposto nos artigos 7º a 11º do Código do ISV.

Assim, no que diz respeito à tributação do ISV, as taxas aplicáveis têm por base tributável uma componente cilindrada e uma componente ambiental, sendo que 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.

Ao que a este caso interessa, ou seja, cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, o artigo 11º, nº 1 e 2 do Código do ISV dispõe que *“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 (...)”* (sublinhado nosso).

No que diz respeito à competência para a liquidação do ISV, de acordo com o disposto no artigo 25º, nº 1 do Código daquele imposto, esta *“(...) é realizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) com base na DAV (...), dentro dos (...) prazos (...)”* previstos.

Os nº 3 e 4 do referido artigo 11º do Código do ISV referem que *“sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado nos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula (...) [aí] indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa (...) que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto (...)”*, sob pena de se presumir *“(...) que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1”*.

Em sede de ISV, existe um longo percurso no que diz respeito às questões que a Comissão Europeia tem levantado ao Estado Português em matéria de legalidade das normas nacionais, nomeadamente, quanto à carga fiscal incidente sobre os veículos usados.⁹

Com efeito, essa legalidade foi muito cedo questionada pela Comissão Europeia, ainda no âmbito do Imposto Automóvel, porquanto esta entendia que as normas portuguesas então vigentes não observavam o disposto no artigo 95º do Tratado de Roma e, sendo necessário que Portugal perdesse o seu carácter protecionista, era imprescindível que o montante de imposto fosse idêntico ao remanescente do imposto incorporado no preço dos veículos usados similares, comercializados no mercado português, remanescente esse a calcular a partir da percentagem da depreciação do valor desses veículos.^{10 11}

Não obstante, em 2001, o Acórdão do TJCE (de 22-02-01) denominado “*Gomes Valente*”, proferido a título prejudicial, veio criar as condições para se romper, a nível nacional, com o quadro clássico de tributação dos veículos usados, assente exclusivamente em reduções fixas em função do nº de anos de uso.

Neste âmbito, embora tenha sido referido que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria contrário ao referido artigo 95º do Tratado de Roma, foi sublinhado que era importante que fossem tomados em conta outros factores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a referida tabela refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objectivo da tributação dos veículos usados, de modo a que, em nenhum caso, esta pudesse ser superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

Esta jurisprudência veio a ser reforçada com o Acórdão do TJCE nº 101/00, proferido em 19 de Setembro de 2002 num processo que então envolveu o Governo Finlandês e Antti Sillin, no qual foi considerado que o artigo referido artigo 95º, primeiro parágrafo do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90º, primeiro parágrafo) permitia a um EM aplicar aos veículos usados importados de outro EM um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor aduaneiro definido, mas obsta

¹⁰ De acordo com o texto do artigo, “nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções”. O texto desde artigo 90º do Tratado de Roma é muito semelhante ao texto do artigo 110º do TFUE que dispõe que “nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares”.

¹¹ Esta questão veio a ser apreciada algum tempo mais tarde no acórdão do TJCE, de 09.03.95, proferido no âmbito do processo C-345/93, em que foi impugnante Nunes Tadeu.

a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos, em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

. Refira-se ainda que, na sequência do designado Acórdão “*Gomes Valente*”, a jurisprudência têm entendido que para que um sistema de tributação dos veículos usados seja compatível com o disposto no Tratado é necessário que se adopte ou um modelo de tributação baseado na avaliação de cada veículo ou um modelo de tributação baseado em tabelas fixas que exclua todo e qualquer efeito discriminatório.¹²

. Por outro lado, o actual artigo 110º do TFUE opõe-se a que um EM aplique aos veículos usados importados de outro EM um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos não atenda à depreciação real do veículo e não permita garantir sempre que o montante do imposto que fixa não excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

. Mais se considerou que, quando um EM aplica aos veículos usados importados de outros Estados membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstrato com base em critérios determinados pelo direito nacional, o disposto no Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir todo e qualquer efeito discriminatório.

Pode assim afirmar-se que o Acórdão do TJCE proferido no caso “*Gomes Valente*” abriu a porta para uma nova forma de tributação dos veículos usados admitidos de outros Estados membros.¹³

¹² Note-se que, na sequência da referida jurisprudência, foi efectivamente adoptada uma redação no âmbito do antigo Imposto Automóvel (IA) que veio a ser transposta em termos sensivelmente iguais para o Código do ISV (para o mencionado artigo 11º), mas não pode ser ignorado que já na vigência deste Código, o legislador através da Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (de resto mitigando uma anterior alteração feita pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro), introduziu importantes alterações na construção do imposto, designadamente pelos efeitos projetados pelo factor ambiental no seu cálculo e na sua correlação com o valor real dos veículos.

¹³ Neste âmbito, concluiu a jurisprudência nacional (STA) que a lei portuguesa não estava em conformidade com o disposto no artigo 95º do Tratado de Roma, pelo que nenhuma autoridade nacional, administrativa ou jurisdicional poderia aplicar a lei nacional, a qual deveria ser desapplicada, e em sua substituição, deveria ser aplicado diretamente o referido artigo 95º.

Para o efeito, considerou que ao ser aplicada uma lei que violava o direito comunitário, a respectiva alfândega incorreu em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, pois partiu do pressuposto que a lei nacional era válida, quando ela era inválida por violar normas de hierarquia superior, tendo em conta o princípio do primado do direito comunitário sobre o direito nacional e a aplicabilidade direta, no caso, do direito comunitário. Não importaria verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, tinha sido ou não superior ao imposto residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal, pois independentemente do resultado concreto, no caso, as normas nacionais não poderiam ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantissem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que acontecesse, o imposto resultante da sua aplicação fosse superior ao imposto residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Mas, ao que ao presente caso interessa, refira-se que em 2006, no âmbito do sistema de tributação Húngaro, no Acórdão do TJUE de 5 de Outubro de 2006 (C-290/05), no caso Nádásdi, foi analisada pela primeira vez a questão ambiental face aos impostos automóveis aplicáveis dentro do espaço da União Europeia.

Com efeito, o sistema fiscal Húngaro ignorava a desvalorização do veículo e tratava de forma igualitária todos os veículos que tivessem a mesma motorização e comportamento ambiental.

Contudo, o referido Acórdão veio declarar que *“o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto como o instituído pela lei relativa ao imposto automóvel, na medida — em que seja cobrado sobre os veículos usados quando da sua primeira colocação em circulação no território de um Estado-Membro e — em que o seu montante, exclusivamente determinado em função das características técnicas dos veículos (tipo de motor, cilindrada) e da sua classificação ambiental, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação. Não é relevante proceder a uma comparação com os veículos usados postos em circulação no Estado-Membro em questão antes da introdução desse imposto”* (sublinhado nosso).

Adicionalmente, considerou-se que os Estados-Membros (EM) têm liberdade para seleccionar os critérios a utilizar no cálculo do imposto e estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, em função de critérios objectivos aplicados, sendo que tais diferenciações só serão consideradas compatíveis com o direito da UE se, por um lado, prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e, se por outro, as formas que vierem a revestir sejam de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das “importações” provenientes dos outros EM, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes.

Assim, ainda que, em termos gerais, no âmbito de um regime fiscal relativo à tributação automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em factores ambientais constituem critérios objectivos e possam ser utilizados no sistema de tributação, da sua utilização não poderá resultar discriminação e o imposto que vier a ser apurado não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros EM do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro EM é contrária ao artigo 110º do TFUE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.

Em 2009, interpretando o mesmo artigo 110º do TFUE, o TJUE, no Acórdão de 19 de Março de 2009 (que opôs a Comissão Europeia à Finlândia), considerou que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de um modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.

Ora, relevando que, nos termos do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e é directamente aplicável em território nacional, sem desenvolver qualquer fundamentação, fez eco uma comunicação da Comissão Europeia em que se informava que esta tinha encetado, no TJUE, um processo contra Portugal, no sentido de defender que era censurável o artigo 11º do Código do ISV não contabilizasse no cálculo do ISV incidente sobre veículos usados nenhuma desvalorização até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, nem é considerada nenhuma diminuição do valor real para os veículos com mais de cinco anos de utilização, processo que culminou com a prolação do Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016, acima já referido.

Com efeito, em matéria de direito internacional, o artigo 8º, nº 4 da CRP estabelece que *“as disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetiva competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático”* (sublinhado nosso).

Neste âmbito, conforme se escreve na Decisão Arbitral nº 577/2016-T, de 1 de Junho de 2017, “(...) apesar de só os Estados Membros terem competência em matéria de impostos diretos, o Tribunal de Justiça (TJ) tem sustentado, através das suas decisões, que esses Estados devem exercer essa competência em conformidade com o direito da União Europeia. Evitando assim, violações das cinco liberdades económicas fundamentais, designadamente (...) a livre circulação de mercadorias (artigos 28.º e seguintes do TFUE) (...). Ora, é precisamente através da proteção de cada uma destas liberdades, diretamente aplicáveis, que ocorre uma verdadeira harmonização pela via jurisprudencial que se traduz na obrigatoriedade de as legislações nacionais se conformarem a cada uma dessas liberdades. (...) O direito português consagra uma cláusula de receção automática plena do direito convencional internacional, cumpridas as formalidades de aprovação, ratificação e publicação (...). Daqui decorre que os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados perante os tribunais” (sublinhado nosso).

E, prossegue a mesma decisão referindo que “os tratados são superiores hierarquicamente relativamente à lei ordinária. Esta superioridade decorre não só dos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas igualmente do artigo 8.º n. os 1 e 2 da CRP. Apresenta-se, pois, como claro que, para que a convenção vigore na ordem interna, é necessário que a lei ordinária posterior a não possa revogar. Ou seja, o direito internacional convencional não pode ser afastado por leis ordinárias, surgindo como superior àquelas. Sejam essas leis subsequentes, as quais serão materialmente inconstitucionais se o contrariarem; sejam anteriores, as quais terão de ser suspensas se forem conflitantes com esse direito convencional internacional, só retomando a vigência no caso de suspensão ou cessação da convenção internacional que estiver em causa” (sublinhado nosso).

Não obstante as disposições internas, e como já vimos, o artigo 110º do TFUE (na esteira do artigo 90º do Tratado de Roma), preceitua que “nenhum EM 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”.

Sobre a interpretação deste artigo face aos direitos nacionais já o TJUE se pronunciou por diversas vezes precisando o seu alcance dado que a admissão nos mercados nacionais de veículos automóveis portadores de placa de matrícula definitiva de outros Estados membros, isto é de veículos usados, rege-se exclusivamente pelo direito nacional, não podendo, todavia, tal direito contrariar os princípios em que se alicerça o funcionamento da UE.

Por isso, dentro da liberdade conformadora que o legislador nacional dispõe para modelar o imposto de forma a proceder à sua cobrança de forma executável e eficaz, é necessário ter em conta, para além da opinião da Comissão Europeia, enquanto entidade a quem cabe zelar pelo respeito pelo Tratado, a jurisprudência comunitária que se vai produzindo.

E tanto assim é que em conformidade com o documento anexado pela Requerida com as suas alegações escritas se percebe que o Estado Português, interpelado pela Comissão Europeia em 2009/2010, quanto à forma como eram tributados os veículos usados admitidos em Portugal provenientes da UE (porque contrária ao previsto no referido e citado artigo 110º do TFUE), se viu forçado a alterar a legislação em vigor em matéria de ISV, em concreto o artigo 11º, nº 1 do Código do ISV (naquela data vigente), através da Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2011), no sentido de:

“O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objecto de liquidação provisória, com base na aplicação das percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respectiva, as quais estão associadas à desvalorização social média dos veículos no mercado nacional, calculada com referência à desvalorização comercial média corrigida do respectivo custo de impacte ambiental:

TABELA D

Tempo de uso	Percentagem de redução
Mais de um a dois anos	20
Mais de dois a três anos	28
Mais de três a quatro anos	35
Mais de quatro a cinco anos	43
Mais de cinco anos	52

Contudo, como não foi contemplada, com a referida alteração legislativa, a questão da desvalorização dos veículos usados, oriundos de outro EM, com menos de um ano e mais de cinco, surge então o já citado Acórdão do TJUE nº C-200/15, de 16 de Junho de 2016 (referido e citado pelo Requerente), visando directamente a legislação nacional,

consubstanciada no artigo 11º do Código do ISV (na redacção em vigor até 2016), nos termos do qual se veio considerar que *“a República Portuguesa ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro EM, introduzidos no território nacional, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º do TFUE”* (sublinhado nosso).

E assim, o legislador nacional foi forçado a alterar o referido artigo 11º do Código do ISV, no sentido de nele incluir a desvalorização referida no ponto anterior, através da Lei nº 42/2016, de 28 de Dezembro, mas excluindo de novo da redação do artigo a questão da desvalorização incidente sobre a componente ambiental do ISV.

Assim, os actuais contornos da legislação nacional ignoram, no artigo 11º, nº 1 Tabela D, o previsto no artigo 110º do TFUE e a posição que o TJUE tem assumido (e que já assumia face ao disposto no artigo 90 do Tratado de Roma) de que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.

A situação descrita levou (de novo) a Comissão Europeia, na sua busca de justiça comunitária, a dar início a um procedimento contra Portugal por este EM não ter em conta a componente ambiental no cálculo do ISV aplicável aos veículos usados “importados” de outros EM, gerando efeitos discriminatórios nestas viaturas face às viaturas usadas adquiridas em território nacional.

Com efeito, a Comissão volta a entender que a legislação nacional não é compatível com o disposto no artigo 110º do TFUE, na medida em que os veículos usados “importados” de outros EM são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado nacional.¹⁴

De acordo com o artigo 4º do TFUE, “(...) as competências que não sejam atribuídas à União nos Tratados pertencem aos Estados-Membros” (nº 1), sendo que “os Estados-Membros tomam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União” (nº4).

E, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do TFUE, “a Comissão promove o interesse geral da União e toma as iniciativas adequadas para esse efeito. A Comissão vela pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adotadas pelas instituições por força destes. Controla a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia. (...)”

¹⁴ Neste âmbito, refira-se que, para efeitos pretendido no pedido arbitral, não são ilustrativos do agravamento em ISV (e conseqüentemente, dos efeitos discriminatórios daí decorrentes) os exemplos apresentados pelo Requerente no ponto 61 do pedido porquanto não se tratam de comparações entre a carga fiscal incidente, em sede deste imposto, sobre viaturas usadas, nacionais e viaturas oriundas de outro EM (com as mesmas características), mas incidente sobre viaturas usadas oriundas de outro EM, matriculadas em Portugal até 31.12.2016 e após essa data, sendo que se alcança o natural agravamento verificado (em virtude da actualização anual do ISV e da desconsideração das percentagens de redução de imposto sobre a componente ambiental, cuja legalidade é aqui questionada).

Com efeito, de acordo com o artigo 258º do TFUE, “*se a Comissão considerar que um Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados, formulará um parecer fundamentado sobre o assunto, após ter dado a esse Estado oportunidade de apresentar as suas observações. Se o Estado em causa não proceder em conformidade com este parecer no prazo fixado pela Comissão, esta pode recorrer ao Tribunal de Justiça da União Europeia*”.

Assim, se uma eventual infração à legislação europeia for identificada pela Comissão ou denunciada por queixa, esta última tenta resolver o problema que lhe está subjacente através do diálogo com o EM em causa, com o objetivo de encontrar uma solução rápida que esteja em conformidade com a legislação da UE e evitar assim o recurso a um processo formal por infração.¹⁵

No caso de o EM não concordar com a Comissão ou não tomar medidas para retificar a eventual violação da legislação da UE, a Comissão pode abrir um processo formal por infração, sendo que este processo compreende várias etapas.

Neste âmbito, a Comissão Europeia convida, através de notificação por carta, as autoridades nacionais do EM a pronunciarem-se sobre o problema de incumprimento identificado, no prazo máximo de dois meses, sendo que, em caso de ausência de resposta ou de resposta não satisfatória, a Comissão indicará as razões por que considera que o EM violou a legislação da EU e as autoridades nacionais dispõem de um prazo máximo de dois meses para dar cumprimento à legislação europeia.

Não obstante, em caso de ausência de resposta ou resposta não satisfatória, a Comissão pode pedir ao TJUE que abra um procedimento contencioso ao EM incumpridor, decidindo o TJUE, em média, no prazo de dois anos, sobre a existência de uma infração à legislação europeia.¹⁶

No caso, de acordo com a prova produzida pelo Requerente, está pendente de esclarecimentos por parte do Estado Português, o procedimento de infração iniciado em Janeiro de 2019 pela Comissão no que diz respeito ao facto de Portugal não ter em conta nenhuma redução sobre a componente ambiental do ISV no cálculo do imposto incidente sobre veículos usados “importados” de outros EM.

¹⁵ Refira-se que no caso, e no que a ele diz respeito, existe pelo menos uma queixa (e que foi apresentada pelo Requerente) junto da Comissão, de acordo com a documentação anexada.

¹⁶ Neste âmbito, refira-se que, nos últimos anos, mais de 85% dos casos foram resolvidos sem recurso a um procedimento contencioso.

Neste âmbito, refira-se que, em conformidade com o acima analisado, com a alteração legislativa verificada em 2016, com efeitos desde 1 de Janeiro de 2017, e à revelia do disposto no artigo 110º do TFUE, Portugal deixou de considerar as percentagens de redução de ISV relativas à depreciação das viaturas no que diz respeito à componente ambiental pretendendo-se com isso, segundo a Requerida, “(...) *imprimir coerência entre a tributação dos veículos novos e usados*” porquanto “(...) *o modelo de tributação dos veículos usados, alterado através da Lei do OE/2017, não pretende contrariar o direito comunitário, mas sim respeitar as orientações comunitárias em matéria de reduções das emissões de CO2, tendo em vista o cumprimento das responsabilidades ambientais assumidas no âmbito do Protocolo de Quioto*”.

E, reitera a Requerida que “(...) *o princípio da protecção do ambiente está (...) consagrado no artigo 191º do TFUE ao estipular que a política da União contribuirá para a prossecução da preservação, protecção e melhoria da qualidade do ambiente*”, pelo que “(...) *a interpretação do artigo 110º do TFUE tem de ser efectuada à luz do disposto no artigo 191º do mesmo tratado, sob pena de conflitualidade entre as duas normas*”.¹⁷

Não obstante a Requerida referir que “(...) *o conteúdo do artigo 110º deste tratado proveio do artigo 90º do tratado CE, ao qual ainda não estavam subjacentes as preocupações ambientais, com a acuidade que hoje se colocam*”, tal afirmação não será de todo correcta porquanto o artigo 191º do TFUE teve origem no artigo 174º daquele Tratado e também a jurisprudência do TJUE se referiu em diversos momentos às questões ambientais na interpretação do referido artigo 90º, nomeadamente, no já citado processo C-290/05.

¹⁷ Recorde-se que o artigo 191º do TFUE dispõe que:

“1. *A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objetivos:*

- *a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente,*
- *a protecção da saúde das pessoas,*
- *a utilização prudente e racional dos 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.*

2. *A política da União no domínio do ambiente terá por objetivo 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.*

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.

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 atuação ou da ausência de atuação,*
- *o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.*

E, recorde-se, em conformidade com o que é defendido pelo Requerente, o Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016, refere que *“este artigo (110º do TFUE) é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam (...) a uma imposição superior do produto importado (...)”*, sendo que *“(...) um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares, disponíveis no mercado nacional (...)”*.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que, o que deverá aqui relevar é que o artigo 11º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE porquanto aquele artigo não pode, em conformidade com o que este artigo dispõe, calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro EM sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, neste caso, o imposto calculado ultrapasse o montante de

ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no EM de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.¹⁸

Em consequência, será negativa a resposta a dar à questão a decidir, enunciada no ponto 6.28.1., porquanto de entende que a actual legislação portuguesa vertida no artigo 11º do Código do ISV não estão em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE (aplicável por força do artigo 8º, nº 4 da CRP), pelo que determina este Tribunal Arbitral que será de anular parcialmente o acto tributário de ISV objecto do pedido porquanto o mesmo padece de ilegalidade na parte em que não considerou aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE.¹⁹

Pugnamos por opinião idêntica, que se aplica, *vis a vis*, nos presentes autos.

Também aqui entendemos que o teor do art. 11.º, CISV, viola o disposto no direito comunitário, nomeadamente, o art. 110.º, TFUE.

Consequentemente, será de anular parcialmente os atos tributários de ISV já melhor identificados, na medida em que os mesmos padecem de ilegalidade na parte em que não se considerou a aplicação das percentagens de redução em resultado dos 'Anos de Uso' da componente ambiental, conforme determina o citado art. 110.º

Quanto à questão da alegada inconstitucionalidade, defende a Requerida a violação dos arts. 9.º, e), 66.º, 1, e 2, 103.º, 2, e 266.º, da Lei Fundamental.

Ora, não vemos como a interpretação defendida viola o disposto nos preceitos citados, atentas as razões expostas. O direito fiscal do ambiente também é considerado na melhor interpretação do art. 11.º, CISV, pois a pedra basilar determinante é no sentido de, recordemos, *"o art. 11.º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE porquanto aquele artigo não pode, em conformidade com o que este artigo dispõe, calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro EM sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, neste caso, o imposto calculado ultrapasse o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no EM de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais."*

Quanto aos juros indemnizatórios.

Determina o art. 24.º, 5, RJAT 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"*.

Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, 1 e 2, e 100.º, LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Determina o art. 24.º, 1, b), RJAT, que *"a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito"*.

Consequentemente, terá de se proceder ao reembolso parcial dos montantes pagos pelo SP, relativos ao ISV na parte em que a liquidação é anulada, de modo a que se reconstitua a situação que existiria se não se tivesse cometido a ilegalidade já identificada.

Deste modo, considerando o disposto no art. 61.º, CPPT, como se verificam preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, o SP terá direito a esses juros, calculados à taxa legal sobre os montantes de ISV pagos indevidamente, contabilizados de acordo com o disposto no art. 61.º, 3, CPPT, isto é, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão das respetivas notas de crédito.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Determinar a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no pedido arbitral, ordenando-se o reembolso à Requerente da quantia paga em excesso, no montante de 7.689,37 euros, e condenando a Requerida no pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, de acordo com o peticionado;
- b) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 7.689,37 euros, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612 euros nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, conforme o disposto no artigo 22.º, n.º 4, RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de janeiro de 2021

O Árbitro Singular

(Ricardo Marques Candeias)