

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 357/2020-T

Tema: ISV - Artigo 11.º do Código do ISV – Artigo 110.º do TFUE

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Daniel S. de Bobos-Radu, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular constituído em 2 de outubro de 2020, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., Unipessoal, Lda, titular do número de identificação fiscal e de pessoa coletiva..., com sede na Rua ... n.º..., em ..., requereu em 14/07/2020 a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, tendo por objeto a declaração de ilegalidade das liquidações de imposto sobre veículos (ISV) resultantes das Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV) referentes aos seguintes veículos usados admitidos em território nacional e provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia:

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambiental	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o
...	2019/...	18/08/2016	2019/...	21/01/2019	€1 876,45	€1 792,66	€1 585,73	28%	€164,00
...	2019/...	14/01/2019	2019/...	08/02/2019	€2 792,77	€2 293,60	€1 301,93	35%	€455,68
...	2019/...	14/01/2019	2019/...	15/01/2019	€2 037,44	€1 792,66	€1 872,21	35%	€305,27
...	2019/...	14/01/2019	2019/...	28/01/2019	€1 232,56	€1 792,66	€1 67,33	35%	€23,57

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambiental	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o
...	2019/...	14/01/2019	2019/...	08/02/2019	€2 076,57	€2 293,60	€585,73	35%	€205,01
...	2019/...	17/01/2019	2019/...	13/02/2019	€1 651,21	€1 969,76	€370,87	35%	€129,80
...	2019/...	17/01/2019	2019/...	14/02/2019	€1 893,08	€2 293,60	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	19/01/2019	2019/...	28/01/2019	€1 232,56	€1 792,66	€67,33	35%	€23,57
...	2019/...	19/01/2019	2019/...	14/02/2019	€2 375,56	€2 485,88	€585,73	28%	€164,00
...	2019/...	21/01/2019	2019/...	23/01/2019	€1 402,16	€1 792,66	€236,93	35%	€82,93
...	2019/...	21/01/2019	2019/...	28/01/2019	€5 006,97	€5 243,58	€2 018,13	43%	€867,80
...	2019/...	21/01/2019	2019/...	25/01/2019	€1 697,56	€1 969,76	€279,33	28%	€78,21
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	28/01/2019	€1 274,96	€1 792,66	€109,73	35%	€38,41
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	25/01/2019	€1 633,65	€1 792,66	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	31/01/2019	€1 633,65	€1 792,66	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	05/02/2019	€1 679,34	€1 792,66	€514,11	35%	€179,94
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	06/02/2019	€466,38	€566,36	€194,53	52%	€101,16
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	19/02/2019	€3 705,57	€2 485,88	€2 089,75	35%	€731,41
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	14/02/2019	€2 680,90	€2 293,60	€1 373,55	43%	€590,63
...	2019/...	22/01/2019	2019/...	14/02/2019	€1 664,17	€2 293,60	€173,33	35%	€60,67
...	2019/...	24/01/2019	2019/...	01/02/2019	€2 019,86	€1 434,13	€585,73	20%	€117,15
...	2019/...	24/01/2019	2019/...	28/01/2019	€2 002,68	€2 485,88	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	25/01/2019	2019/...	01/02/2019	€1 893,08	€2 293,60	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	25/01/2019	2019/...	18/03/2019	€2 366,99	€2 485,88	€943,83	43%	€405,85
...	2019/...	28/01/2019	2019/...	31/01/2019	€256,53	€121,52	€147,16	10%	€14,72
...	2019/...	28/01/2019	2019/...	31/01/2019	€2 716,61	€1 969,76	€943,83	10%	€94,38
...	2019/...	28/01/2019	2019/...	31/01/2019	€256,53	€121,52	€147,16	10%	€14,72
...	2019/...	28/01/2019	2019/...	31/01/2019	€198,05	€121,52	€88,68	10%	€8,87
...	2019/...	28/01/2019	2019/...	31/01/2019	€2 716,61	€1 969,76	€943,83	10%	€94,38
...	2019/...	28/01/2019	2019/...	31/01/2019	€5 357,09	€4 267,00	€1 516,79	10%	€151,68
...	2019/...	12/02/2019	2019/...	20/02/2019	€1 232,56	€1 792,66	€67,33	35%	€23,57

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambient al	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o
...	2019/...	01/02/2019	2019/...	20/02/2019	€1	€1	€130,93	28%	€36,66
...	2019/...	01/02/2019	2019/...	05/02/2019	€1	€1	€130,93	28%	€36,66
...	2019/...	01/02/2019	2019/...	01/03/2019	€1	€1	€130,93	28%	€36,66
...	2019/...	01/02/2019	2019/...	01/03/2019	€1	€2	€194,53	52%	€101,16
...	2019/...	04/02/2019	2019/...	01/03/2019	€1	€2	€236,93	43%	€101,88
...	2019/...	04/02/2019	2019/...	07/03/2019	€1	€1	€279,33	43%	€120,11
...	2019/...	06/02/2019	2019/...	13/02/2019	€1	€2	€173,33	35%	€60,67
...	2019/...	06/02/2019	2019/...	06/03/2019	€2	€2	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	08/02/2019	2019/...	19/03/2019	€1	€1	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	10/02/2019	2019/...	13/02/2019	€1	€1	€342,93	20%	€68,59
...	2019/...	11/02/2019	2019/...	08/03/2019	€2	€2	€301,93	43%	€559,83
...	2019/...	12/02/2019	2019/...	22/03/2019	€100,11	€121,52	€11,10	35%	€3,89
...	2019/...	13/02/2019	2019/...	11/03/2019	€3	€4	€370,87	28%	€103,84
...	2019/...	14/02/2019	2019/...	11/03/2019	€1	€2	€321,73	28%	€90,08
...	2019/...	14/02/2019	2019/...	14/03/2019	€2	€2	€230,31	43%	€529,03
...	2019/...	18/02/2019	2019/...	25/03/2019	€1	€1	€872,21	43%	€375,05
...	2019/...	19/02/2019	2019/...	14/03/2019	€1	€1	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	21/02/2019	2019/...	21/02/2019	€4	€4	€946,51	35%	€681,28
...	2019/...	21/02/2019	2019/...	21/03/2019	€1	€1	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	23/02/2019	2019/...	18/03/2019	€1	€2	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	23/02/2019	2019/...	18/03/2019	€1	€1	€88,53	43%	€38,07
...	2019/...	24/02/2019	2019/...	28/02/2019	€2	€1	€800,59	28%	€224,17
...	2019/...	24/02/2019	2019/...	28/02/2019	€1	€1	€342,93	20%	€68,59
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	04/03/2019	€2	€2	€015,45	43%	€436,64
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	07/03/2019	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	07/03/2019	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambient al	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o	
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	9	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	9	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	9	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	9	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	9	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	13/03/2019	9	€125,04	€121,52	€27,82	20%	€5,56
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	20/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	20/03/2019	9	431,93	301,84	€585,73	35%	€205,01
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	26/03/2019	9	€100,00	€121,52	€6,92	28%	€1,94
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	26/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	26/02/2019	2019/...	26/03/2019	9	449,16	595,32	€300,53	28%	€84,15
...	2019/...	27/02/2019	2019/...	27/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	27/02/2019	2019/...	27/03/2019	9	€991,41	792,66	€130,93	52%	€68,08
...	2019/...	02/03/2019	2019/...	06/03/2019	9	€564,94	€559,94	€161,78	28%	€45,30
...	2019/...	02/03/2019	2019/...	29/03/2019	9	€1	€2			
...	2019/...	02/03/2019	2019/...	29/03/2019	9	650,28	293,60	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	02/03/2019	2019/...	29/03/2019	9	€2	€2			
...	2019/...	02/03/2019	2019/...	29/03/2019	9	002,68	485,88	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	04/03/2019	2019/...	14/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	04/03/2019	2019/...	14/03/2019	9	425,84	473,88	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	07/03/2019	2019/...	13/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	07/03/2019	2019/...	13/03/2019	9	203,41	792,66	€342,93	52%	€178,32
...	2019/...	07/03/2019	2019/...	04/04/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	07/03/2019	2019/...	04/04/2019	9	203,41	792,66	€342,93	52%	€178,32
...	2019/...	07/03/2019	2019/...	04/04/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	07/03/2019	2019/...	04/04/2019	9	565,06	792,66	€130,93	20%	€26,19
...	2019/...	10/03/2019	2019/...	12/03/2019	9	€6	€5	€1		
...	2019/...	10/03/2019	2019/...	12/03/2019	9	594,11	243,58	874,89	10%	€187,49
...	2019/...	11/03/2019	2019/...	22/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	11/03/2019	2019/...	22/03/2019	9	421,65	792,66	€130,93	28%	€36,66
...	2019/...	11/03/2019	2019/...	05/04/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	11/03/2019	2019/...	05/04/2019	9	358,05	792,66	€67,33	28%	€18,85
...	2019/...	12/03/2019	2019/...	15/03/2019	9	€309,75	€221,51	€132,54	20%	€26,51
...	2019/...	13/03/2019	2019/...	25/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	13/03/2019	2019/...	25/03/2019	9	777,06	792,66	€342,93	20%	€68,59
...	2019/...	13/03/2019	2019/...	10/04/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	13/03/2019	2019/...	10/04/2019	9	203,41	792,66	€342,93	52%	€178,32
...	2019/...	13/03/2019	2019/...	09/04/2019	9	€2	€2	€1		
...	2019/...	13/03/2019	2019/...	09/04/2019	9	511,14	485,88	516,79	60%	€910,07
...	2019/...	17/03/2019	2019/...	22/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	17/03/2019	2019/...	22/03/2019	9	055,01	792,66	€194,53	52%	€101,16
...	2019/...	17/03/2019	2019/...	26/03/2019	9	€1	€1			
...	2019/...	17/03/2019	2019/...	26/03/2019	9	203,41	792,66	€342,93	52%	€178,32
...	2019/...	20/03/2019	2019/...	25/03/2019	9	€4	€4	€1		
...	2019/...	20/03/2019	2019/...	25/03/2019	9	365,25	494,70	803,27	43%	€775,41

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambiental	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o
...	2019/...	20/03/2019	2019/...	03/04/2019	€1 633,65	€1 792,66	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	24/03/2019	2019/...	27/03/2019	€198,05	€121,52	€88,68	10%	€8,87
...	2019/...	24/03/2019	2019/...	27/03/2019	€198,05	€121,52	€88,68	10%	€8,87
...	2019/...	24/03/2019	2019/...	28/03/2019	€198,05	€121,52	€88,68	10%	€8,87
...	2019/...	26/03/2019	2019/...	04/04/2019	€1 327,78	€1 301,84	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	28/03/2019	2019/...	03/04/2019	€1 402,16	€1 792,66	€236,93	35%	€82,93
...	2019/...	28/03/2019	2019/...	03/04/2019	€1 258,75	€1 792,66	€236,93	43%	€101,88
...	2019/...	30/03/2019	2019/...	03/04/2019	€1 775,01	€1 511,79	€314,40	10%	€131,44
...	2019/...	02/04/2019	2019/...	03/04/2019	€3 932,67	€5 243,58	€943,83	43%	€405,85
...	2019/...	03/04/2019	2019/...	03/05/2019	€1 103,86	€1 595,32	€194,53	43%	€83,65
...	2019/...	04/04/2019	2019/...	04/04/2019	€529,06	€513,93	€117,92	20%	€23,58
...	2019/...	04/04/2019	2019/...	05/04/2019	€1 633,65	€1 792,66	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	05/04/2019	2019/...	11/04/2019	€466,38	€566,36	€194,53	52%	€101,16
...	2019/...	05/04/2019	2019/...	10/04/2019	€1 508,16	€1 792,66	€342,93	35%	€120,03
...	2019/...	05/04/2019	2019/...	16/04/2019	€1 402,09	€1 969,76	€279,33	43%	€120,11
...	2019/...	05/04/2019	2019/...	29/04/2019	€1 559,67	€1 969,76	€279,33	35%	€97,77
...	2019/...	05/04/2019	2019/...	07/05/2019	€1 778,95	€1 485,88	€585,73	52%	€304,58
...	2019/...	08/04/2019	2019/...	15/04/2019	€564,94	€559,94	€161,78	28%	€45,30
...	2019/...	08/04/2019	2019/...	29/04/2019	€1 633,65	€1 792,66	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	16/04/2019	2019/...	30/04/2019	€1 232,56	€1 792,66	€67,33	35%	€23,57
...	2019/...	16/04/2019	2019/...	30/04/2019	€100,00	€121,52	€6,92	28%	€1,94
...	2019/...	16/04/2019	2019/...	30/04/2019	€100,00	€121,52	€6,92	28%	€1,94
...	2019/...	17/04/2019	2019/...	18/04/2019	€2 251,18	€2 293,60	€943,83	43%	€405,85
...	2019/...	20/04/2019	2019/...	22/04/2019	€1 364,75	€1 792,66	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	20/04/2019	2019/...	22/04/2019	€1 508,16	€1 792,66	€342,93	35%	€120,03
...	2019/...	23/04/2019	2019/...	03/05/2019	€1 354,22	€1 473,88	€514,11	43%	€221,07
...	2019/...	24/04/2019	2019/...	30/04/2019	€160,36	€121,52	€81,37	35%	€28,48

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambient al	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o
...	2019/...	24/04/2019	2019/...	24/05/2019	€2	€2	€943,83	43%	€405,85
...	2019/...	24/04/2019	2019/...	13/06/2019	€1	€1	€88,53	52%	€46,04
...	2019/...	28/04/2019	2019/...	03/05/2019	€1	€1	€342,93	20%	€68,59
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	07/05/2019	€1	€1	€342,93	35%	€120,03
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	07/05/2019	€1	€1	€514,11	43%	€221,07
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	09/05/2019	€5	€4	€18,13	20%	€403,63
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	21/05/2019	€1	€1	€342,93	35%	€120,03
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	05/06/2019	€1	€2	€236,93	43%	€101,88
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	07/06/2019	€1	€1	€236,93	28%	€66,34
...	2019/...	29/04/2019	2019/...	22/07/2019	€1	€1	€130,93	28%	€36,66
...	2019/...	02/05/2019	2019/...	16/05/2019	€1	€1	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	03/05/2019	2019/...	31/05/2019	€3	€4	€585,73	35%	€205,01
...	2019/...	10/05/2019	2019/...	26/06/2019	€3	€4	€171,87	43%	€503,90
...	2019/...	14/05/2019	2019/...	21/05/2019	€2	€2	€943,83	43%	€405,85
...	2019/...	17/05/2019	2019/...	14/06/2019	€1	€1	€130,93	20%	€26,19
...	2019/...	17/05/2019	2019/...	14/06/2019	€1	€1	€342,93	52%	€178,32
...	2019/...	20/05/2019	2019/...	03/06/2019	€2	€1	€847,98	43%	€794,63
...	2019/...	20/05/2019	2019/...	17/06/2019	€2	€2	€585,73	43%	€251,86
...	2019/...	20/05/2019	2019/...	18/06/2019	€2	€2	€15,45	43%	€436,64
...	2019/...	20/05/2019	2019/...	17/06/2019	€284,00	€220,52	€125,23	28%	€35,06
...	2019/...	22/05/2019	2019/...	18/06/2019	€1	€1	€872,21	43%	€375,05
...	2019/...	22/05/2019	2019/...	19/06/2019	€1	€2	€657,35	43%	€282,66
...	2019/...	22/05/2019	2019/...	19/06/2019	€1	€1	€67,33	43%	€28,95
...	2019/...	22/05/2019	2019/...	19/06/2019	€1	€1	€585,73	35%	€205,01
...	2019/...	22/05/2019	2019/...	19/06/2019	€1	€1	€514,11	35%	€179,94
...	2019/...	23/05/2019	2019/...	29/05/2019	€2	€1	€15,45	35%	€355,41
...	2019/...	23/05/2019	2019/...	04/06/2019	€6	€4	€4	43%	€1 864,97

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Compo nente cilindra da	Compo nente ambient al	Reduçã o de anos de uso	Montante reclamad o
...	2019/...	25/05/2019	2019/...	26/08/2019	€1 538,03	€1 792,66	€236,93	28%	€66,34
...	2019/...	28/05/2019	2019/...	08/10/2019	€1 216,99	€1 792,66	€342,93	52%	€178,32
...	2020/...	29/05/2020	2020/...	27/02/2020	€1 559,67	€1 969,76	€279,33	35%	€97,77
...	2019/...	04/06/2019	2019/...	05/06/2019	€1 421,65	€1 792,66	€130,93	28%	€36,66
...	2019/...	07/06/2019	2019/...	13/06/2019	€1 232,56	€1 792,66	€67,33	35%	€23,57
...	2019/...	17/06/2019	2019/...	26/06/2019	€1 761,16	€1 969,76	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	17/06/2019	2019/...	22/07/2019	€949,63	€1 792,66	€88,53	52%	€46,04
...	2019/...	21/06/2019	2019/...	14/10/2019	€1 522,54	€1 792,66	€342,93	35%	€120,03
...	2019/...	23/06/2019	2019/...	19/07/2019	€2 003,55	€1 301,84	€657,35	35%	€230,07
...	2019/...	25/06/2019	2019/...	20/08/2019	€1 300,14	€1 792,66	€130,93	35%	€45,83
...	2019/...	25/06/2019	2019/...	21/08/2019	€2 143,84	€2 485,88	€943,83	52%	€490,79
...	2019/...	25/06/2019	2019/...	05/09/2019	€1 302,41	€1 792,66	€130,93	35%	€45,83
...	2019/...	05/07/2019	2019/...	09/07/2019	€1 633,65	€1 792,66	€342,93	28%	€96,02
...	2019/...	05/07/2019	2019/...	02/08/2019	€1 750,96	€1 792,66	€585,73	35%	€205,01
...	2019/...	08/07/2019	2019/...	25/07/2019	€1 258,75	€1 792,66	€236,93	43%	€101,88
...	2019/...	19/07/2019	2019/...	09/10/2019	€2 055,40	€1 301,84	€1 301,93	43%	€559,83
...	2019/...	22/07/2019	2019/...	20/08/2019	€196,67	€221,51	€19,46	20%	€3,89
...	2019/...	23/07/2019	2019/...	23/07/2019	€2 217,54	€2 485,88	€800,59	43%	€344,25
...	2019/...	23/07/2019	2019/...	31/07/2019	€5 034,80	€4 494,70	€113,25	35%	€739,64
...	2019/...	24/07/2019	2019/...	19/08/2019	€2 824,14	€2 293,60	€1 516,79	43%	€652,22
...	2019/...	26/07/2019	2019/...	29/07/2019	€6 135,03	€4 494,70	€337,15	60%	€2 602,29
...	2019/...	30/07/2019	2019/...	01/08/2019	€2 718,88	€2 485,88	€1 301,93	43%	€559,83
...	2019/...	02/08/2019	2019/...	19/08/2019	€1 296,16	€1 792,66	€130,93	35%	€45,83
...	2019/...	21/08/2019	2019/...	03/09/2019	€2 935,57	€2 293,60	€18,13	60%	€1 210,88
...	2019/...	26/08/2019	2019/...	23/09/2019	€2 308,74	€2 293,60	€657,35	28%	€184,06
...	2019/...	30/08/2019	2019/...	02/09/2019	€1 558,17	€2 293,60	€67,33	35%	€23,57

Matricula	DAV	Data entrada	Liquidação	Data liquidação	ISV	Componente cilíndrica	Componente ambiental	Redução de anos de uso	Montante reclamado
...	2019/...	30/08/2019	2019/...	15/10/2019	€3 927,55	€4 358,08	€1 087,07	35%	€380,47
...	2019/...	30/08/2019	2019/...	28/10/2019	€2 927,66	€2 485,88	€1 301,93	35%	€455,68
...	2019/...	14/09/2019	2019/...	01/10/2019	€1 221,57	€1 473,88	€514,11	52%	€267,34
...	2019/...	11/10/2019	2019/...	11/11/2019	€2 049,13	€2 485,88	€1 551,95	80%	€1 241,56
...	2019/...	18/10/2019	2019/...	13/11/2019	€1 631,90	€1 473,88	€791,79	43%	€340,47
...	2019/...	05/11/2019	2019/...	21/11/2019	€1 232,56	€1 792,66	€1 67,33	35%	€23,57
...	2019/...	06/11/2019	2019/...	26/11/2019	€1 258,75	€1 792,66	€236,93	43%	€101,88
...	2019/...	04/12/2019	2019/...	10/12/2019	€1 364,75	€1 792,66	€342,93	43%	€147,46
...	2019/...	08/12/2019	2019/...	10/12/2019	€1 527,65	€1 792,66	€236,93	28%	€66,34

Em substância, a Requerente impugna as liquidações de ISV efetuadas por aplicação da tabela constante do n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV, com fundamento na violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia (TFUE), por não ter sido aplicada a redução de anos de uso à componente ambiental, requerendo a anulação parcial dos atos de liquidação de ISV e a restituição da quantia de 37.497,20 € (trinta e sete mil quatrocentos e noventa e sete euros e dezanove cêntimos), acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 14/07/2020.

Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou

a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo sido as partes devidamente notificadas dessa designação e não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 02/10/2020.

Em 13/11/2020, foi proferido despacho ao abrigo dos artigos 18.º e 21.º do RJAT, dispensando-se a reunião do Tribunal com as partes, assim como a apresentação de alegações finais.

Os fundamentos que subjazem ao Pedido de Pronúncia Arbitral são os seguintes:

- a) A Requerente, uma sociedade comercial que se dedica ao comércio de veículos automóveis usados, admitiu em território nacional os veículos identificados na tabela *supra*;
- b) No âmbito do procedimento de legalização dos referidos veículos, e para que os mesmos pudessem circular em território nacional, apresentou as DAV *supra* identificadas e que estão na origem das respetivas liquidações e valores pagos de ISV;
- c) Por, de acordo com o artigo 11.º do Código do ISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação em vigor à data dos factos, não ter sido aplicada a redução de anos de uso à componente ambiental, a Requerente requer a anulação parcial dos atos de liquidação de ISV e a restituição da quantia de 37.497,20 €, acrescida de juros indemnizatórios;
- d) Sustenta a Requerente a ilegalidade invocada na desconformidade do artigo 11.º do Código do ISV face ao artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), trazendo, para o efeito, à colação o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no caso *Comissão vs. República Portuguesa* (C-200/15) de 16 de junho de 2016;
- e) A Requerente recorda que o Imposto sobre Veículos, criado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, tem por incidência, entre outros factos tributários, a admissão de veículos tributáveis em território nacional provenientes de outro Estado-Membro da União Europeia, incidindo sobre a cilindrada e as emissões de CO2 dos mesmos, i.e., *a componente cilindrada e a componente ambiental*, respetivamente;

- f) Segundo redação anterior do artigo 11.º do Código do ISV, para o cálculo do ISV referente à admissão de veículos usados concorria uma percentagem de redução representativa do número de anos do veículo, equiparável à desvalorização comercial média dos veículos usados comercializados no mercado nacional;
- g) A referida percentagem de desvalorização era crescente, tendo o seu início após o primeiro ano de uso e o seu termo no final do quinto ano de uso, mantendo-se, a partir daí, inalterada;
- h) Através dessa técnica legislativa, o regime originário do ISV ficcionava que os veículos usados admitidos em Portugal, provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia, apenas se desvalorizariam, relativamente aos veículos novos, a partir do primeiro ano de uso, terminando essa desvalorização a partir do final do quinto ano de uso;
- i) No âmbito do aludido regime, os importadores de automóveis usados admitidos em Portugal originários de outros Estado-Membros reclamaram junto das entidades competentes pelo facto de a referida tabela de reduções discriminar negativamente os veículos admitidos em Portugal provenientes do estrangeiro relativamente aos veículos usados transacionados em território nacional;
- j) Sendo facto de conhecimento geral que qualquer veículo novo, independentemente das suas características, designadamente marca, modelo ou cilindrada, se desvaloriza assim que é posto em circulação;
- k) Nessa medida, considerar que um veículo proveniente de um Estado-Membro apenas sofria uma desvalorização ao fim de um ano de uso era desconforme à realidade do mercado automóvel, penalizando injustificadamente os veículos usados estrangeiros;
- l) O mesmo raciocínio seria aplicável aos veículos com mais de cinco anos de uso, na medida em que também esses se continuam a desvalorizar nos anos subsequentes;
- m) Por outro lado, na redação em causa do artigo 11.º do Código do ISV, a redução pelos anos de uso apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental, provocando, também por este motivo, uma desigualdade no cálculo do ISV relativamente a veículos matriculados noutros Estados-Membros e posteriormente admitidos em território nacional face a veículos usados matriculados

em Portugal, uma vez que, quanto a estes últimos, a desvalorização incidia sobre as duas componentes (cilindrada e ambiental);

- n) Perante o aludido regime, os comerciantes de veículos estrangeiros, à data representados pela Associação Portuguesa de Importação de Veículos, reagiram junto de várias instâncias públicas, designadamente a Provedoria de Justiça e a Comissão Europeia, no sentido de serem eliminados os tratamentos desiguais e discriminatórios atribuídos aos veículos usados admitidos em Portugal, relativamente aos veículos usados matriculados e comercializados em Portugal;
- o) Tal desigualdade determinava que um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro pagaria um valor de ISV superior relativamente a um veículo idêntico matriculado em território nacional, em violação do disposto no artigo 110.º do TFUE;
- p) Na sequência disso, a Comissão Europeia instaurou o processo por infração n.º 2009/2296 contra a República Portuguesa com fundamento na desconsideração da depreciação dos veículos usados provenientes de outros Estados-Membros para efeitos do cálculo da componente ambiental do ISV;
- q) Na sequência do aludido processo, o legislador nacional procedeu à alteração do Código do ISV, atribuindo-lhe a redação aprovada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011;
- r) Com a referida alteração legislativa ficaria resolvida uma parte da ilegalidade, não ficando, contudo, sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do primeiro ano de uso e após os cinco anos de uso;
- s) Face à manutenção desta divergência nos cálculos de ISV entre os veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros, a Comissão Europeia instaurou uma ação por incumprimento contra a República Portuguesa, que correu no TJUE termos sob o n.º C-200/15;
- t) De acordo com o acórdão do TJUE de 16/06/2016 no referido caso C-200/15, o Tribunal declarou que “[a] República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta uma desvalorização antes de estes

atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.º do TFUE.”

- u) Na sequência do citado acórdão, o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao Código do ISV, através da Lei n.º 42/2016, de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), que se traduziu numa nova redação do artigo 11.º e da tabela D que integra esse mesmo artigo;
- v) Na referida tabela, por um lado, e em consonância com o acórdão do TJUE, foram alargadas as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-as até aos 10 e mais anos de uso;
- w) Não obstante, com a nova redação conferida ao artigo 11.º do Código do ISV, o legislador nacional voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução à componente cilindrada, excluindo-se a aplicação das mesmas à componente ambiental;
- x) Desta forma, o legislador nacional, em substância, ripristinou a norma que tinha sido objeto do processo instaurado pela Comissão Europeia e que esteve na base da alteração legislativa operada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro;
- y) Pelo exposto, a norma em vigor à data dos factos controvertidos, e que esteve na base da liquidação do imposto pago pela Requerente, contraria o disposto no artigo 110.º do TFUE, na medida em que permite que a Administração Fiscal cobre um imposto sobre os veículos importados com base num valor superior ao valor real desses veículos;
- z) Nessa medida, conclui que as liquidações de ISV objeto do pedido de pronúncia arbitral se encontram feridas de ilegalidade, por contrariarem o disposto no artigo 110.º do TFUE;
- aa) A referida ilegalidade foi objeto de uma queixa apresentada em 20/07/2017 junto da Comissão Europeia, a qual deu origem à instauração de um processo de infração contra a República Portuguesa, autuado com o n.º CHAP (2017)2326;

-
- bb) Tendo também dado origem à emissão de parecer fundamentado pela Comissão Europeia, na sequência do qual esta decidiu, em 23/04/2020, interpor contra Portugal uma nova ação junto do TJUE que corre termos sob o n.º C-169/20.
- cc) A Requerente traz também à colação outras decisões arbitrais proferidas pelo CAAD que, com base nos mesmos fundamentos invocados no pedido de pronúncia arbitral, anularam parcialmente a liquidação de ISV, na parte respeitante à não aplicação da percentagem de redução à componente ambiental, designadamente, as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos 572/2018-T, 346/2019-T, 348/2019-T, 350-2019-T, 459/2019-T, 466/2019-T, 498/2019-T e 776/2019-T;
- dd) Ad cautelam, caso subsistam dúvidas sobre a interpretação e aplicação do conteúdo do artigo 110.º do TFUE, a Requerente entende que o Tribunal Arbitral deve proceder ao reenvio prejudicial da questão ao TJUE, sugerindo a seguinte questão:
- ee) Face à invocada ilegalidade, a Requerente, em 28/04/2020, requereu junto da Alfândega de Leixões, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, a revisão da liquidação do ISV liquidado referente aos veículos melhor identificados na tabela supra;
- ff) Tal pedido de revisão foi indeferido, por despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, notificado à Requerente em 28/05/2020;
- gg) Atendendo aos cálculos do ISV constantes das DAV supra elencadas, relativamente à componente cilindrada, o ISV foi objeto de uma redução atendendo aos anos de uso de cada veículo, ao passo que, no que respeita à componente ambiental, foi liquidado o valor de €96 563,88, sem qualquer redução;
- hh) Quando deveria ter sido também aplicada a esta componente as reduções aplicadas à componente ambiental, que totalizam o valor de €37 481,60, baixando dessa forma o valor relativo a esta componente ambiental para o valor de €59 066,68 e o respetivo ISV global para o valor de €264 740,02;
- ii) Devendo ser restituído à Requerente o montante de €37 481,60 pago a mais, acrescido dos juros indemnizatórios devidos nos termos do artigo 43.º da LGT.

A Requerida apresentou Resposta na qual pugna pela improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral com base nos seguintes fundamentos:

- a) Constata-se que o meio jurídico utilizado pela Requerente para apresentar a impugnação no tribunal arbitral foi o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, em 30/04/2020, naquela alfândega;
- b) Considera a Requerida que não pode a Requerente pretender justificar a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral com base no indeferimento do pedido de revisão, extemporâneo, pois, deste modo estaria aberto o caminho para continuar a discutir a legalidade de atos tributários relativamente aos quais findaram já os respetivos prazos de contestação;
- c) Pelo que não pode o Tribunal deixar de apreciar a questão da tempestividade do pedido de revisão para efeitos de apreciação e decisão relativamente à tempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
- d) Pois se, de acordo com o disposto no artigo 576.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (aplicável subsidiariamente pelo artigo 29.º do RJAT), “as exceções perentórias importam a absolvição total ou parcial do pedido e consistem na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor”, importa, assim, começar por analisar esta exceção porquanto a procedência da mesma terá consequências no conhecimento do mérito do pedido arbitral;
- e) A Requerente apresentou em 13/07/2020 o pedido de pronúncia arbitral, na sequência do indeferimento, datado de 19/05/2020 e notificado à Requerente em 29/05/2020, do pedido de revisão das liquidações de ISV atinentes às DAV identificadas na lista entregue, datadas de 2019, e apresentadas na Alfândega de Leixões durante esse mesmo ano, quanto aos veículos nelas referidos, cujo termo do prazo de pagamento do imposto ocorreu, relativamente a todas, naquele mesmo ano;
- f) Tal pedido de revisão foi indeferido, com fundamento na sua intempestividade, tendo a administração aduaneira analisado o pedido face ao disposto no artigo 78.º da LGT;
- g) Não tendo a Requerente invocado especificamente a primeira ou segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, mas tendo-o referido como um todo, resulta claramente que, à luz do n.º 1, 1ª parte, do artigo 78.º da LGT, todos os pedidos de revisão oficiosa

- apresentados são manifestamente intempestivos, pois se encontrava há muito ultrapassado o prazo da reclamação graciosa, de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISV;
- h) Além do mais, relativamente a todas as DAV, sem exceção, estando a AT vinculada ao princípio da legalidade e tendo a AT efetuado as liquidações em estrita observância das normas legais aplicáveis, não poderia ter procedido de forma diversa, não podendo deixar de efetuar as liquidações impugnadas, não existindo, pois, qualquer erro de direito imputável aos serviços;
- i) Assim, além de o prazo de 120 dias para apresentação dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações, por iniciativa do sujeito passivo, se encontrar claramente ultrapassado, com exceção das duas DAV acima referidas, por outro lado, à data dos factos tributários, a AT aplicou aos mesmos a lei aplicável, em vigor, em estrita observância do princípio da legalidade, não existindo, pois, erro imputável aos serviços que se fundamente na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;
- j) Deste modo, tendo o pedido de revisão sido apresentado depois do prazo previsto na lei, encontra-se igualmente ultrapassado o prazo de 90 dias, contados após o termo do prazo de pagamento do imposto, para apresentação do pedido arbitral, que só veio a ser efetuado em 13/07/2020;
- k) Em face da manifesta extemporaneidade do pedido, verifica-se a exceção de caducidade do direito de ação, o que se invoca, devendo, em consequência, a Requerida, ser absolvida do pedido;
- l) Estando em causa, nos presentes autos, a admissão de veículos usados, oriundos de outros Estados-Membros, deve atender-se, especificamente, ao artigo 11.º do Código do ISV na redação em vigor à data dos factos, o qual já foi sujeito a alterações desde a entrada em vigor do diploma que aprovou o mesmo Código;
- m) Não obstante o artigo 11.º do Código do ISV tenha sido objeto de várias alterações desde a sua entrada em vigor, para o caso em apreço releva, particularmente, a redação atual introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016 (Lei do Orçamento para 2017);
- n) Relevando, também, no contexto da tributação automóvel, o disposto no artigo 1.º do Código do ISV que consagra o princípio da equivalência, de acordo com o qual “[o]

- imposto sobre veículos [procura] onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”;
- o) Não obstante o disposto no artigo 110.º do TFUE, há ainda que considerar a previsão do artigo 191.º do TFUE, que consagra, expressamente, que a política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos objetivos da preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente, da proteção da saúde das pessoas e a promoção, no plano internacional de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente e designadamente, a combater as alterações climáticas, acrescentando o n.º 2 que a política da União se baseará nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador;
- p) Resultando ainda do artigo 66.º, n.º 2, da CRP, que incumbe ao Estado prevenir e controlar a poluição, promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas de âmbito sectorial e assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida;
- q) Por seu turno, o artigo 103.º, n.º 2, também da CRP, estabelece que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”
- r) No caso concreto, o imposto foi calculado de acordo com o previsto no artigo 7.º do Código do ISV, tendo sido aplicada uma redução para a componente ambiental nos termos deste artigo, mas não tendo sido aplicada outra/nova redução à componente ambiental porque tal redução não se encontra prevista no artigo 11.º do Código do ISV, ao contrário do estabelecido para a componente cilindrada, que prevê uma redução em função dos “anos de uso” de acordo com a tabela D;
- s) Efetivamente, de acordo com o previsto nos supracitados artigos 5.º, n.º 1 e n.º 3, alínea a), 3.º, n.º 1, 6.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3, 7.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3, 11.º n.º 1 e n.º 3, todos do Código do ISV, os veículos em questão foram introduzidos no consumo e tributado em sede de imposto sobre veículos, nos termos da lei;

- t) E porque se trata de veículos ligeiros de passageiros, usados, com emissão de gases CO₂, conforme indicado nas respetivas DAV, os serviços aduaneiros efetuaram o cálculo do imposto devido, por aplicação da tabela A prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea a), recorrendo igualmente à aplicação da redução por anos de uso prevista na tabela D no n.º 1 do artigo 11º do CISV para a componente cilindrada;
- u) Resultando, assim, comprovados, face à lei aplicável, os pressupostos da tributação e, em concreto, das liquidações de ISV que ora vêm impugnadas, tendo, consequentemente, os veículos sido tributados de acordo com o regime plasmado no CISV, atualmente em vigor.
- v) Não obstante a alteração ao artigo 11.º do Código do ISV tenha surgido após o acórdão proferido no Processo n.º C- 200/15 do TJUE, este não se pronuncia, em concreto, sobre a matéria em causa nos presentes autos, designadamente quanto à questão da percentagem de redução de ISV aplicável a veículo usado incidir apenas sobre o elemento específico de tributação (cilindrada), e não sobre a componente ambiental do ISV, limitando-se aquele a analisar a questão da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território nacional, no sentido de afirmar que um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes destes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE;
- w) Sendo que, tal opção legislativa, pretendendo imprimir coerência entre a tributação dos veículos novos e veículos usados, não contraria o direito comunitário nem aquela decisão do TJUE, antes visa respeitar as orientações comunitárias em matéria da redução das emissões de CO₂ e os compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto e, mais tarde, pelo Acordo de Paris;
- x) O atual modelo de fiscalidade automóvel visa assegurar a coerência entre a tributação de veículos novos e usados, na medida em que a aquisição de uns e de outros se rege pelos mesmos princípios, de justiça fiscal e respeito pelo meio ambiente, constituindo

estes objetivos da prossecução da política fiscal a que se encontra adstrito o Estado Português;

- y) A interpretação do artigo 110.º do TFUE deve ser efetuada à luz do disposto no artigo 191.º do mesmo Tratado, sob pena de conflitualidade e desarmonia entre as duas normas, a não ser que o TJUE, em sede de interpretação, venha defender a existência de tal violação e que a norma do artigo 110.º do TFUE tem valor superior ao previsto no artigo 191.º quanto à proteção e a melhoria da qualidade ambiental;
- z) A alteração ao artigo 11.º do Código do ISV encontra-se, assim, também, em consonância com o disposto no artigo 1.º do mesmo código, que consagra o princípio da equivalência;
- aa) Face ao previsto no n.º 1, do artigo 11.º do Código do ISV, constata-se que o legislador teve em consideração que a componente ambiental representa o custo do impacto ambiental, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 11.º do Código do ISV, também suportada pelos veículos novos, devendo a mesma ser entendida como um montante que os sujeitos passivos pagam ao Estado, destinado a compensar os efeitos nefastos que o veículo automóvel causa ao ambiente, sendo que esse montante é progressivo em função das emissões de dióxido de carbono;
- bb) Constatando-se que, no âmbito da tributação automóvel, relativamente aos elementos sobre os quais assenta tal tributação, existe uma confusão de conceitos, que são, por natureza, distintos, não podendo estabelecer-se uma equiparação entre a componente cilindrada e a componente ambiental, nem, por isso, consequentemente, ver-lhe aplicados os mesmos critérios e as mesmas percentagens de redução, até porque no caso da vertente ambiental, as razões que lhe estão subjacentes não coincidem com as que determinam a tributação que atende à cilindrada do veículo;
- cc) Até porque, quanto maior for o nível de emissões de dióxido de carbono do veículo, maior será o montante de imposto relativo à componente ambiental, no estrito cumprimento do princípio do poluidor pagador, como já se aludiu, estando esta filosofia do imposto em conformidade com o referido princípio da equivalência, consagrado no artigo 1.º do Código do ISV;

- dd) Pelo 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, sem que, para tal, se encontrem razões válidas;
- ee) No que concerne aos automóveis usados, não existem dúvidas que o potencial poluidor do automóvel se agrava com a idade, tornando-se mais poluentes e, conseqüentemente, mais nefastos para o meio ambiente, destinando-se a componente ambiental a orientar os consumidores na escolha de veículos com menores emissões de dióxido de carbono;
- ff) Assim, a interpretação do disposto no artigo 110.º do TFUE não poderá deixar de ter em consideração os objetivos ambientais acima referidos, sob pena de se gerarem incoerências insustentáveis entre a política fiscal e a política ambiental;
- gg) Mais acrescentando que o n.º 2, do artigo 191.º, enfatiza o princípio do poluidor pagador ao postular que “[a] política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador”;
- hh) Assim, da interpretação do artigo 110.º do TFUE, em conjugação com a que resulta do artigo 191.º do mesmo tratado, claramente se conclui que o modelo de tributação automóvel português, ao fazer incidir sobre os veículos ligeiros de passageiros, novos e usados, a componente ambiental, não pretende restringir a entrada de veículos em território nacional para proteger a produção nacional, mas, tão só, como se referiu, direcionar as escolhas dos consumidores para a aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, isto é, mais “amigos do ambiente” tendo por fim último a proteção do ambiente, no estrito cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE;
- ii) Em última análise, procurou-se, como se viu, aplicar o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do Código do ISV, bem como o princípio do poluidor-

-
- pagador, já que, se o regime nacional atribuísse um desconto comercial à componente ambiental do ISV para veículos usados adquiridos noutra Estado-Membro da União Europeia, estaria a subverter por completo aquele princípio e a atribuir um alívio fiscal à admissão e importação de veículos usados mais poluentes;
- jj) A aplicação do disposto no artigo 11.º do Código do ISV não obsta à admissão de veículos usados em território nacional, nem tampouco visa impedir a realização de negócios jurídicos de compra e venda de veículos automóveis pois são processadas, diariamente, inúmeras declarações aduaneiras de veículos, de regularização fiscal de veículos em território nacional, provenientes de outros Estados-Membros, conforme resulta dos dados atinentes ao número de matrículas atribuídas nos últimos anos;
- kk) Em suma, não se trata de criar nenhum obstáculo ao regular funcionamento do mercado único, mas sim de respeitar os compromissos nacionais e internacionais assumidos pelo Estado Português em matéria de defesa do ambiente, bem como pelos Estados-Membros, no acordo de Paris sobre as alterações climáticas, designadamente a neutralidade carbónica em 2050;
- ll) De todo o exposto resulta, com clareza, a relevância social da matéria controvertida no contexto das orientações e disposições legais atinentes a objetivos de natureza ambiental definidos ao nível da União Europeia, internacional e nacional, nos termos sobreditos;
- mm) A aplicação da mesma percentagem de redução às duas componentes resulta claramente numa subversão da tributação da componente ambiental, dando origem à atribuição de um benefício que incentiva os consumidores a utilizarem veículos mais poluentes;
- nn) Ora, em resultado de tal aplicação ocorre um agravamento, que, no caso, redundaria na atribuição de um benefício, por força da alteração à taxa do imposto, interpretação que não pode deixar de se considerar inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa;
- oo) E, estando em causa matéria de elevada relevância social, e bem assim, a existência de disposições legais e objetivos de defesa ambiental definidos ao nível da União Europeia, internacional e nacional, entende-se que não deve ser aplicada à componente

- ambiental a mesma redução que é aplicada à componente cilindrada no âmbito da tributação automóvel, concretamente no que se refere ao cálculo do imposto que deve ser efetuado nos termos dos artigos 7.º e 11.º do Código do ISV;
- pp) Até porque não se pode olvidar, igualmente, o estabelecido no artigo 66.º, relativo ao ambiente e qualidade de vida, da Constituição da República Portuguesa, que consagra o direito de todos a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender (n.º 1);
- qq) E, neste âmbito, a CRP impõe ao Estado, conforme resulta do n.º 2 do artigo 66.º, 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 (alíneas a), f) e h));
- rr) A interpretação da Requerente, ao defender a aplicação da mesma percentagem de redução aplicável à componente cilindrada, pugna igualmente pela aplicação de um benefício fiscal que não se encontra previsto na lei, o que, desde logo, é inconstitucional, posto que, face, ao n.º 2 do artigo 103.º da CRP, os impostos são criados por lei, determinando esta igualmente a incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, verificando-se, assim, uma violação desta norma constitucional, bem como uma desaplicação do artigo 66.º da CRP;
- ss) As alíneas f) e h) do n.º 2 do mesmo artigo 66.º consagram expressamente a adoção de medidas de âmbito setorial e a política fiscal enquanto instrumento de proteção do ambiente e qualidade de vida, incumbindo ao Estado, neste âmbito, 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;
- tt) Assim, o artigo 66.º, n.º 2, e, especificamente, a alínea h), da CRP aponta, claramente, para um direito fiscal do ambiente que utilize os impostos, taxas, benefícios fiscais como instrumentos de uma política de proteção do ambiente, estando em causa bens

- constitucionalmente protegidos de natureza coletiva, merecedores de tutela jurisdicional;
- uu) Configurando a aplicação da interpretação, pugnada pela Requerente, uma desaplicação do direito internacional – do artigo 191.º do TFUE, do Protocolo de Quioto e do Acordo de Paris – que vincula o Estado Português, por força do artigo 8.º da CRP, bem como uma violação do disposto no n.º 1, e alíneas a), f) e h), do n.º 2, do artigo 66.º e do n.º 2 do artigo 103.º da CRP;
- vv) Na elaboração do Código do ISV foram considerados os referidos princípios constitucionais, estando subjacentes, designadamente, nos artigos 1.º e 11.º do Código do ISV, nos termos explanados, não podendo afastar-se a aplicação deste artigo, quanto à componente ambiental, sem mais, impondo-se que se afira a sua conformidade com os supra identificados comandos constitucionais;
- ww) Concluindo-se que as liquidações de ISV, que aplicaram o artigo 11.º do Código do ISV, 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;
- xx) Destarte, tendo os atos impugnados sido efetuados de acordo com o direito nacional e comunitário, não enfermam de qualquer vício, devendo, consequentemente, as liquidações, na parte que vêm impugnadas, quanto ao cálculo do imposto efetuado nos termos do n.º 1 do artigo 11.º e à não aplicação de redução à componente ambiental, considerar-se conformes ao direito constituído em vigor;
- yy) Mas, ainda que assim não se entenda, sempre se dirá que a interpretação do artigo 11.º do Código do ISV pugnada pela Requerente sempre terá que se reputar de inconstitucional;
- zz) Da interpretação do artigo 11.º do CISV defendida pela Requerente resulta, desde logo, uma violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais) da Constituição da República Portuguesa (CRP), o qual, além de estabelecer, no n.º 1, que a administração pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos, impõe aos órgãos e agentes administrativos a subordinação à Constituição e à lei, devendo atuar

- no exercício das suas funções com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (n.º 2);
- aaa) Concomitantemente, no que concerne ao princípio da legalidade tributária, nos termos do artigo 8.º da LGT, estão sujeitos a este princípio a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, bem como a liquidação e cobrança dos tributos;
- bbb) Ora, no caso concreto a administração tributária agiu nos termos da lei, de acordo com as normas de incidência, taxas e liquidação do imposto em causa, não podendo ter atuado de modo diferente, face ao direito constituído sob pena de violar os referidos princípios da legalidade e da justiça tributária, da igualdade e da segurança jurídica;
- ccc) Assim, relativamente às liquidações ora impugnadas, as mesmas foram efetuadas de acordo com as normas aplicáveis em vigor, designadamente as constantes do artigo 7.º e do artigo 11.º do Código do ISV;
- ddd) Mas, sustentando a Requerente a anulação parcial dos atos de liquidação, face à atual redação do artigo 11.º, introduzida pela Lei do OE para 2017, lei de valor reforçado, não é possível extrair da norma a aplicação de uma nova redução, além da prevista no artigo 7.º do Código do ISV, atinente à componente ambiental;
- eee) De facto, não se retira da letra da lei, no caso, do artigo 11.º do CISV, ou de outra norma do mesmo código, a aplicação da redução prevista na admissão de veículos usados, para a componente cilindrada, à componente ambiental, além da que já é aplicada por força do artigo 7.º;
- fff) Sendo que o intérprete tem de se socorrer dos elementos lógicos para determinar, designadamente, o espírito da lei, a sua racionalidade (razão de ser/ratio legis);
- ggg) Nesta medida, a interpretação da Requerente ofende claramente o princípio da equivalência previsto no artigo 1.º do Código do ISV, sobre o qual assenta o atual modelo de tributação automóvel, e o artigo 9.º, alínea e) e artigo 66.º, n.º 1 e n.º 2, ambos da CRP, ocorrendo uma violação do princípio constitucional do Estado de direito ambiental;
- hhh) A interpretação defendida pela Requerente, posto que pugna pela aplicação de uma fórmula de cálculo, com atribuição de uma redução não prevista na tabela D do artigo

- 11.º, acrescenta uma redução à componente ambiental que não está consagrada na letra lei, que não foi querida pelo legislador, consubstancia assim, também nesta parte, uma violação dos princípios constitucionais aludidos, da legalidade e da justiça tributária, da igualdade e da certeza e segurança jurídica;
- iii) Por outro lado, a aplicação de tal redução, não prevista na lei, não pode deixar de se considerar como uma alteração à taxa do imposto que, não se encontrando prevista na lei, é inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, que estabelece que os impostos são criados por lei, determinando esta igualmente a incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, colocando, igualmente, a Requerente em situação de vantagem face aos demais sujeitos passivos, criando também, nesta parte, uma situação de desigualdade fiscal;
- jjj) Ademais, a pretensão da Requerente, além de não se estribar na lei e violar os acima indicados princípios constitucionais também olvida que estamos perante um imposto sobre o consumo não harmonizado, e que a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo, conforme o consagrado no n.º 4 do artigo 104.º da CRP;
- kkk) Não podendo, assim, deixar de se considerar o artigo 204.º da CRP, que impõe que os tribunais não apliquem normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados;
- lll) De facto, tendo a Requerente recorrido à arbitragem tributária para impugnar as liquidações, a administração encontra-se coartada no seu direito de reação face aos limitados meios de recurso perante a prolação de uma decisão arbitral desfavorável, em geral e, concretamente, quanto ao recurso de decisão que desaplica norma nacional com fundamento em violação de princípio de direito da União Europeia;
- mmm) É que o RJAT prevê tão somente três tipos de reações recursórias, sendo eles o recurso para o Tribunal Constitucional, o recurso para uniformização de jurisprudência e a impugnação arbitral, com base nas nulidades elencadas no artigo 28.º, n.º 1 do RJAT;

- nnn) Em sede arbitral, não existe o clássico recurso de direito e de facto, em princípio a interpor para o Tribunal Central Administrativo competente;
- ooo) Ora, defendendo a Requerente a violação de um princípio do TFUE no caso concreto, e prevendo o RJAT que o recurso para o Tribunal Constitucional só pode ter como fundamento as alíneas a) e b) do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, não há dúvida que, a vingar tal interpretação, estamos perante uma violação do princípio do livre acesso aos tribunais;
- ppp) Verifica-se, pois, face ao disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, a violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva;
- qqq) Em face do exposto, a interpretação da Requerente do artigo 11.º do Código do ISV quando interpretado da forma em que o faz, viola os princípios, acima mencionados, da legalidade e da legalidade fiscal, da justiça tributária, da igualdade e da certeza e segurança jurídica, do Estado de direito ambiental e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, impondo-se a apreciação da constitucionalidade de tal entendimento, o qual, desde já, reputamos de inconstitucional, não podendo por isso, ser aplicado no caso concreto;
- rrr) Além dos demais pedidos formulados, peticiona ainda a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios que, no seu entender, seriam devidos por conta da ilegalidade dos atos de liquidação;
- sss) O direito a juros indemnizatórios, consagrado no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, pressupõe que se apure a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido;
- ttt) No caso concreto, não se verifica a existência de qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária: as liquidações em causa nos presentes autos decorreram exclusivamente da aplicação da lei em vigor, tendo aquelas sido efetuadas nos termos das normas aplicáveis, previstas no Código do ISV, que determinam a exigibilidade e consequente liquidação do imposto, o que nem sequer é posto em causa pela Requerente;

- uuu) E, estando a AT e os seus órgãos, vinculados, na sua atuação, ao princípio da legalidade, a Requerida AT agiu, sempre, em obediência àquele e em conformidade com o direito em vigor, não podendo ter agido de modo diverso, não devendo, consequentemente, ser-lhe atribuído qualquer erro que lhe seja imputável, nos termos do artigo 43.º da LGT, posição que já foi sufragada em sede arbitral, conforme resulta das decisões proferidas nos Processos n.º 348/2019-T e n.º 34/2020-T;
- vvv) Pelo que, face ao invocado, tendo a AT agido no cumprimento estrito da lei, não se verifica qualquer erro de que possa resultar o pagamento indevido do imposto, sob pena de se verificar com tal interpretação, uma violação, também aqui, do invocado princípio constitucional da legalidade e legalidade fiscal, não devendo assistir, por conseguinte, à Requerente, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Em resposta à exceção de caducidade do direito de ação, em 17/11/2020, veio a Requerente ao abrigo do princípio do contraditório invocar o seguinte:

- a) Não é correta a interpretação conferida pela Requerida ao artigo 78.º, n.º 1, da LGT;
- b) É entendimento pacífico da jurisprudência do STA que o erro a que nessa norma se alude, para além de englobar o lapso, o erro material ou de facto, engloba também o erro de direito, desde que essa errada aplicação da lei não decorra de qualquer informação ou declaração do contribuinte (AcSTA de 19/11/2014, no proc. n.º 886/14);
- c) Interpretação que, ainda de acordo com o referido acórdão, resulta da aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e do artigo 55.º da LGT, que impõem à administração tributária uma atuação conforme à lei;
- d) Assim, a referida decisão vai no sentido de entender também que o pedido de revisão do ato tributário no prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT pode ter por base o erro de direito;
- e) No caso dos autos, a impugnação das liquidações de ISV em causa tem exclusivamente por base a aplicação de uma norma ilegal, não tendo a Requerente contribuído por qualquer forma para essa liquidação ilegal do imposto;
- f) Conclui pela improcedência da exceção suscitada pela Requerida.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é competente.

As partes encontram-se devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

A pedido da Requerente fundado em lapso, o valor do pedido foi retificado para €37 497,20 (ao invés de €37.481,60).

O processo não enferma de nulidades.

3. FUNDAMENTAÇÃO

3.1. Matéria de facto

3.1.1. Factos provados

1. A Requerente apresentou as DAV elencadas na tabela supra, por transmissão eletrónica de dados, na Alfândega de Leixões, com vista à admissão dos veículos usados ligeiros de passageiros provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia;
2. Através das mencionadas DAV, foram declarados os veículos das marcas e modelos indicados nas mesmas, a que foram atribuídas as matrículas nacionais nelas referidas, cujas características constam das inscrições dos Quadros E, F e G, referentes às características do veículo, apresentação do veículo e matrículas anteriores, para os quais se remete;
3. Quanto aos veículos em questão constata-se que, para efeitos de aplicação da tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV, os mesmos se inserem nos escalões

- da tabela em função dos anos de uso, tendo sido aplicadas as percentagens de redução correspondentes, indicadas nas respetivas DAV, conforme resulta da referida tabela;
4. E que, no Quadro E das DAV, atinente às características do veículo, consta, na casa 50, relativa à Emissão de Gases CO₂, os valores de CO₂, indicados na pág. 1 das respetivas DAV;
 5. O cálculo do imposto sobre veículos, que consta do Quadro R das DAV foi efetuado com recurso à tabela A, aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, e calculado o ISV atendendo à componente cilindrada e à componente ambiental, nos termos do artigo 7.º do Código do ISV, tendo, igualmente, sido deduzida a percentagem de redução correspondente, conforme o disposto na tabela D constante do n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV, prevista para os veículos usados, em função do número de anos de uso do veículo;
 6. A liquidação do imposto, relativa aos veículos identificados nas DAV, foi efetuada conforme indicado nos Quadros T e V das declarações, constando destas, igualmente, a identificação dos atos de liquidação, a data da liquidação, o montante, o termo final do prazo de pagamento e a identificação do autor do ato;
 7. O imposto em causa foi pago pela Requerente;
 8. Em 30/04/2020, a Requerente apresentou junto da Alfândega de Leixões, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de imposto, para os veículos admitidos em Portugal em 2019, dando origem ao processo de Revisão Oficiosa a que foi atribuído o n.º ...2020..., de 05/05/2020;
 9. Com vista à apreciação desse pedido foi elaborada a informação de serviço datada de 05/05/2020, daquela alfândega, sobre a qual recaiu despacho do Diretor da Alfândega de Leixões, de 08/05/2020, no sentido do indeferimento;
 10. Pelo ofício n.º 2020..., de 13/05/2020, a Requerente foi notificada do projeto de decisão para efeitos de audição prévia (rececionado em 15/05/2020);
 11. A resposta da Requerente, de 14/05/2020, foi analisada na informação de serviço datada de 18/05/2020, no processo R..., da Alfândega de Leixões, sobre a qual recaiu o despacho do Diretor daquela alfândega, de 19/05/2020, de indeferimento do pedido de revisão das liquidações;

12. Decisão que foi comunicada à Requerente pelo ofício n.º 2020..., de 28/05/2020, rececionada pela mesma em 29/05/2020.

3.1.2. Factos não provados

Não se vislumbram factos não provados com relevância para a decisão da causa.

3.2. Matéria de direito

Atento o exposto, cumpre analisar as seguintes questões de direito, a saber:

- 1) A exceção de caducidade do direito de ação;
- 2) A ilegalidade dos atos de liquidação controvertidos;
- 3) A questão de constitucionalidade suscitada pela Requerida; e
- 4) O direito a juros indemnizatórios.

3.2.1. Da exceção de caducidade do direito de ação

Nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, “[a] revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.” De acordo com o n.º 3 do citado artigo, “[a] revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.”

Na senda do AcSTA de 14/3/2012, no processo n.º 01007/11, Rel. Dulce Neto, “[a] revisão do acto tributário por «iniciativa da administração tributária» pode ser efectuada «a pedido do contribuinte», como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT, e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do

CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - art. 266.º, n.º 2 da CRP. E o «erro imputável aos serviços» constante do artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende o erro de direito e não apenas o lapso, erro material ou erro de facto, como aliás veio esclarecer o n.º 3 do artigo 78.º da LGT, na redacção introduzida pelo artigo 40.º da Lei n.º 55-B/04, de 30 de Dezembro.” Trata-se de jurisprudência consolidada que segue a mesma linha de raciocínio que os arestos proferidos por aquele STA em 17/05/2006, no recurso n.º 16/06, em 6/06/2007, no recurso n.º 606/06, em 21/01/2009, no recurso n.º 771/08, e em 22/03/2011, no recurso n.º 1009/10.

Esclarecida a questão referente ao âmbito material do procedimento de revisão do ato tributário, haverá que aferir da tempestividade do pedido de constituição de Tribunal Arbitral. Assim, uma vez que a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário em 29/05/2020 e apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em 14/07/2020, será de concluir pela tempestividade do pedido, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Por conseguinte, improcede a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida.

3.2.2. Da ilegalidade dos atos de liquidação controvertidos

Em substância, a Requerente impugna as liquidações de ISV efetuadas por aplicação da tabela constante do n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV, com fundamento na violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia (TFUE), por não ter sido aplicada a redução de anos de uso à componente ambiental.

O artigo 11.º, n.º 1, do Código do ISV, na redacção conferida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, vigente à data dos factos, dispunha o seguinte:

«Artigo 11.º

Taxas - veículos usados

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

TABELA D

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

[...]»

Conforme trazido à colação pela Requerente, a redação em causa do artigo 11.º do Código do ISV foi aprovada na sequência da prolação do acórdão do TJUE no caso Comissão vs. República Portuguesa (C-200/15) com origem na ação por incumprimento interposta pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa no qual se declarou a desconformidade da anterior redação da citada norma com o artigo 110.º TFUE, nos seguintes termos:

«A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro estado-membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta uma desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do art. 11º do TFUE (...) Este artigo (110º do TFUE) é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (acórdão de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU: C:2001:109, nº 21; de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamas e Siilin, C-101/00, EU: C:2002:505, nº 53; e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU: C:2007:534, nº 25) (nº 24 dos fundamentos do acórdão). Assim, a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110.º do TFUE, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional (v., designadamente, acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, EU:C:1995:66, n.º 20, e de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU:C:2001:109, n.º 23) (nº 25 dos fundamentos do acórdão). (...) Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares, disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 (...)).»

Questão análoga à decidenda foi já objeto de pronúncia em várias decisões arbitrais, de entre as quais a proferida no âmbito do processo n.º 293/2020-T (e jurisprudência aí citada), à qual se recorre pela sua meridiana clareza:

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

Por esse motivo, a jurisprudência deste CAAD tem decidido uniformemente que a actual redacção do art. 11º CISV viola o disposto no art. 110º TFUE (cfr. as decisões dos processos 572/2018-T, 346/2019-T, 348/2019-T, 350-2019-T, 459/2019-T e 660/2019-T). É claramente essa a solução desta questão, uma vez que as normas do Direito da União Europeia, no caso o art. 110º TFUE, têm efeito directo e primado sobre o Direito Nacional, não podendo assim o art. 11º CISV contrariar aquela disposição. Ora, existe uma clara violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional, o que é o caso.

Quanto à justificação apresentada pela Requerida que a diferenciação na tributação resulta de razões ambientais, a mesma não pode proceder. Como se escreveu na Decisão no processo 660/2019-T "decorre da jurisprudência do TJUE e da própria sistemática do TFUE que, ao contrário do que indica a AT, a norma do artigo 110.º do TFUE é imperativa e sobrepõe-se às normas de cariz ambiental do artigo 191.º do TFUE. Assim, ainda que um EM utilize componente ambientais na determinação do cálculo do regime

de tributação de veículos, nunca poderá, com base nessa componente, agravar a tributação de veículos usados provenientes de outros EM face aos veículos usados já matriculados em território nacional". Tal "equivale a dizer que não decorre da legislação aplicável que as regras e princípios ambientais constantes do artigo 191.º do TFUE e artigo 66.º da CRP prevaleçam sobre a regra do artigo 110.º do TFUE que é imperativa para os EM".»

Na medida do exposto, aderindo à fundamentação supra, será de julgar procedente a pretensão deduzida pela Requerente por ser manifesta a ilegalidade das liquidações de ISV controvertidas.

3.2.3. Da questão de constitucionalidade suscitada pela Requerida

Em substância, a Requerida alega que a desaplicação do artigo 11.º do Código do ISV resultaria numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4, 66.º, e 266.º, todos da CRP (princípios do Estado de Direito ambiental e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva).

Em resposta a questão análoga, a já citada decisão arbitral no processo n.º 293/2020-T (entre outras trazidas à colação nestes autos) refere o seguinte:

*«É manifesto que tal não sucede, sendo de salientar que, nos termos do art. 8º, nº4 da Constituição, "as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático". Não é assim possível aos tribunais, salvo em caso de violação dos princípios fundamentais do Estado de direito democrático, que in casu não se verificam, recusar a aplicação de normas do Direito da União Europeia invocando disposições do Direito Interno Português.
Relativamente à invocação da limitação dos recursos em sede da arbitragem tributária, tal resulta da vinculação da Administração Tributária à jurisdição do CAAD resultante*

da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, com as alterações resultantes da Portaria 287/2019, de 3 de Outubro, e ao regime instituído no RJAT que este Tribunal tem que observar. É por isso que tem o dever de apreciar a legalidade dos actos 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, não se verificando qualquer inconstitucionalidade nessa sua competência. Na verdade, a existência de tribunais arbitrais é reconhecida pelo art. 209º, nº2, da Constituição.»

Aderindo a esta fundamentação, será de concluir pela improcedência da questão de constitucionalidade suscitada pela Requerida.

3.2.4. Do direito a juros indemnizatórios

De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT. Por outro lado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários, visando, em consonância com o artigo 100.º da LGT, “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. No caso dos autos, a Requerida tinha conhecimento da jurisprudência do TJUE em momento anterior às liquidações de ISV. Fundando-se a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação nessa jurisprudência e tendo a Requerente efetuado pontual e tempestivo pagamento de importância manifestamente indevida, reconhece-se o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e do artigo 61.º do CPPT.

4. DECISÃO

Termos em que o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, determinar a anulação parcial dos atos de liquidação impugnados, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da desconsideração da redução pelos anos de uso dos veículos quanto à componente ambiental do ISV, no valor global de 37.497,20 €, com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente cobradas, acrescidas dos correspondente juros indemnizatórios contados nos termos legais.

5. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 37.497,20 € (trinta e sete mil quatrocentos e noventa e sete euros e dezanove cêntimos).

6. CUSTAS

Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.836,00 €, a cargo da Requerida.

Lisboa, 12 de janeiro de 2020

Notifique-se.

O Árbitro,

Daniel S. de Bobos-Radu