

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 412/2021-T

Tema: Artigo 11.º do Código do ISV – conformidade com o artigo 110.º do TFUE
– veículo usado proveniente de outro EM

SUMÁRIO:

1. Nos termos do artigo 110.º do TFUE, norma imperativa, ainda que um EM utilize componentes 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.
2. O cálculo do ISV devido por veículos usados provenientes de outros EM incide sobre as componentes de cilindrada e ambiental, sendo abatida à componente cilindrada uma percentagem de redução, com base no tempo de uso, a qual está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional.
3. Ao conferir a percentagem de redução apenas sobre a componente de cilindrada, e não sobre a componente ambiental, o legislador português está a tratar os veículos usados provenientes de outro EM como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental, não refletindo o respetivo tempo de uso.
4. Nestes termos, prevalecendo o artigo 110.º do TFUE sobre a nossa ordem jurídica, conforme artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da CRP, o ato de liquidação de ISV que tributa de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional está inquinado de ilegalidade, por ser desconforme ao direito comunitário.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em **10.09.2021**, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designado por “Requerente”, número de identificação fiscal ..., com morada em Rua ... Barcelos, tendo sido notificado, a **08.04.2021** do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV) n.ºs 2017/..., 2017/... e 2019/... e respetivos atos de liquidação de ISV 2017/... (04.05.2017), 2017/... (29.11.2017), 2019/... (27.05.2019), da Alfândega de Braga, apresentou, em **05.07.2021**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b), 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O Requerente pretende: (a) a **anulação parcial** das liquidações de ISV impugnadas, de forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11º do CISV à componente ambiental, (b) a retificação da liquidação de ISV devendo ser a Autoridade tributária condenada a restituir o montante de € 2.027,61, cobrado em excesso, (c) juros indemnizatórios, desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição, e (d) condenação da Requerida no pagamento de custas.
2. Invoca, em sede material, que a liquidação encontra-se parcialmente ferida de vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, visto a AT, no cálculo do ISV devido pela admissão de veículos (i.e. entrada em território nacional de veículos originários ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia) não ter contemplado a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos na determinação do *quantum* referente à componente ambiental, o que está em desconformidade com o artigo 110.º do TFUE que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou árbitro singular do Tribunal Arbitral.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 10.09.2021 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Por falecimento do árbitro singular nomeado, nos termos e ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1 do Código Deontológico do CAAD, por despacho do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de 18.01.2022, foi designada em sua substituição como árbitro-singular a presente signatária - que comunicou a aceitação do encargo - com efeito a 04.02.2022.
6. Por despacho de 09.03.2022 foi dado à Requerida contraditório sobre o requerimento do Requerente apresentado em 28.01.2022 quanto à Instrução de Serviço nº 35158 – série II de 2021-10-14 do Senhor Subdiretor-Geral da AT e requerida junção ao processo do conteúdo desta instrução. Foi ainda: (i) dispensada, sem oposição das partes, a apresentação de alegações finais, tendo em conta que a questão central no presente processo é de direito e não se suscita questão adicional de prova e (ii) prorrogado, nos termos do artigo 21.º do RJAT, por 2 meses, o prazo de prolação da decisão arbitral, tendo em conta a substituição do árbitro singular no processo, por falecimento do anterior árbitro nomeado.
7. A Requerida não apresentou Resposta, tendo junto o processo administrativo em 15.03.2022.
8. A Requerida exerceu, em 15.03.2022 o contraditório quanto ao requerimento do Requerente apresentado em 28.01.2022, tendo anexado a Instrução de Serviço nº 35158 – série II de 2021-10-14 do Senhor Subdiretor-Geral da AT.

9. Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:
 - Saber se as liquidações de ISV em causa estão feridas de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do ISV, quando este não contempla a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos, em violação do artigo 110.º do TFUE; e,
 - Direito do Requerente aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

Questão prévia – caducidade do direito de ação

10. Estão em causa liquidações de imposto desde maio de 2017 a junho de 2019 (DAV n.º 2017/... de 2017/05/04, DAV n.º 2017/... de 2017/11/29 e DAV n.º 2019/... de 2019/06/13).
11. Sobre estes atos foi apresentado um pedido de revisão oficiosa no dia **28.12.2020** (doc. 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral “PPA”).
12. O Requerente invoca no PPA (por remissão para os Acs. do STA de 11/05/2005, proc. 0319/05, de 17/05/2006; proc. n.º 016/06 de 10/07/2013, publicado em 26/05/2014; proc. 390/13-30) e no direito de audição por si apresentado quanto ao projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que a revisão oficiosa dos atos aqui em questão pode ser apresentada no prazo de 4 anos previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (prazo de 4 anos após a liquidação), por estar verificada a ocorrência de erro imputável aos serviços, no caso, um erro de direito, por violação do artigo 110º do TFUE.
13. Na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (junta ao PPA como doc. 2), a AT invoca a intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado, por inexistência de erro imputável aos serviços na medida em que as liquidações de ISV foram efetuadas de acordo com as normas legais vigentes, e ter sido ultrapassado o prazo de revisão previsto na 1ª parte, do n.º 1, do artigo 78º, da LGT – 120 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário (que terminaria, no entender da AT, a 09.10.2019 considerando que o prazo de pagamento voluntário mais recente é 11.06.2019), com a consequente caducidade do direito de ação, por se encontrar igualmente ultrapassado o prazo de 90 dias, contados após o termo do prazo de pagamento do imposto, para apresentação do pedido arbitral.
14. Ora nesta sede, ponderadas as normas invocadas, este Tribunal revê-se na posição e fundamentação utilizada na decisão do tribunal arbitral tributário constituído junto do CAAD, processo 320/2020-T, para fundamentar a admissibilidade do pedido de revisão

oficiosa aí em causa, fundamentação essa que, por simplificação, passa a transcrever e aqui acolhe:

“Pode ler-se no acórdão do STA de 8 de Março de 2017, proferido no proc. 01019/14, em linha com jurisprudência constante do mesmo Tribunal, o seguinte:

Sobre o denominado “erro imputável aos serviços” tem a jurisprudência desta secção uniforme e reiteradamente afirmado que o respectivo conceito compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e que essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afectada pelo erro (Vide, entre outros, os seguintes Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 12.02.2001, recurso n.º 26.233, de 11.05.2005, recurso 0319/05, de 26.04.2007, recurso 39/07, de 14.03.2012, recurso 01007/11 e de 18.11.2015, recurso 1509/13, todos in www.dgsi.pt.)”

Por outro lado, pode ler-se, no acórdão TJUE de 4 de dezembro de 2018, no processo C 378/17, em linha com a jurisprudência do mesmo Tribunal aí referida, o seguinte:

38 *Como diversas vezes afirmou o Tribunal de Justiça, a referida obrigação de não aplicar uma legislação nacional contrária ao direito da União incumbe não só aos órgãos jurisdicionais nacionais mas também a todos os órgãos do Estado, incluindo as autoridades administrativas, encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, o direito da União (v., neste sentido, Acórdãos de 22 de junho de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, n.o 31; de 9 de setembro de 2003, CIF, C 198/01, EU:C:2003:430, n.o 49; de 12 de janeiro de 2010, Petersen, C 341/08, EU:C:2010:4, n.o 80; e de 14 de setembro de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C 628/15, EU:C:2017:687, n.o 54).*

39 *Daqui resulta que o princípio do primado do direito da União impõe não só aos órgãos jurisdicionais mas a todas as instâncias do Estado Membro que confirmam plena eficácia às normas da União.”*

Na decisão do processo The Trustees of the BT Pension Scheme, C 628/15, pode ainda ler-se que:

“há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, tanto as autoridades administrativas como os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, as disposições do direito da União têm a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições e de não aplicar, se

necessário pela sua própria autoridade, qualquer disposição nacional contrária, sem pedir nem aguardar pela eliminação prévia dessa disposição nacional por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional (v., neste sentido, relativamente às autoridades administrativas, acórdãos de 22 de junho de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, n.o 31, e de 29 de abril de 1999, Ciola, C 224/97, EU:C:1999:212, n.os 26 e 30, e, relativamente aos órgãos jurisdicionais, acórdãos de 9 de março de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, n.o 24, e de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C 614/14, EU:C:2016:514, n.o 34).

Na doutrina nacional, refere Fausto de Quadros que “(...) temos a obrigação para a Administração Pública de recusar a aplicação de normas ou actos nacionais contrários ao Direito Comunitário, e de aplicar este mesmo contra Direito nacional de sentido contrário, conforme doutrina acolhida, de forma modelar no caso Factortame, já referido neste livro por diversas vezes. A Administração Pública vai ter, ainda mais do que o legislador, a necessidade de levar essa doutrina em conta no desempenho da sua missão de aplicar o Direito”. E no mesmo sentido, vai Miguel Gorjão-Henriques, escrevendo sobre o princípio do primado do direito comunitário: “(...) indubitavelmente, a dimensão clássica do princípio é aquela que, com clareza, nos enuncia Rostane MEHDII, ao salientar que o juiz e a administração têm a obrigação de «excluir as regras internas adoptadas em violação da legalidade comunitária”

Nesta conformidade, estando a Requerida obrigada a desaplicar o direito nacional contrário ao direito da União, a alegação da Requerente de que a Requerida aplicou norma do CISV contrária, na sua perspetiva, ao direito comunitário, consubstancia a alegação de erro de direito imputável aos serviços.

15. Nesta medida, e com tal fundamento, poderia o Requerente apresentar o pedido de revisão no prazo de quatro anos após as liquidações, o que fez, na medida em que o pedido de revisão foi apresentado no dia **28.12.2020** quanto a atos de liquidação cujo ato mais antigo data de **04.05.2017**.
16. Assim sendo, tendo o Requerente apresentado o pedido de pronúncia arbitral a **05.07.2021**, dentro do prazo de noventa dias após a notificação da decisão que indeferiu o pedido de revisão que sustentou a legalidade da liquidação – notificação esta efetuada a **08.04.2021** conforme doc. 2 do PPA - foi a presente ação apresentada tempestivamente.

17. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para avaliar a ilegalidade dos atos tributários que violem as disposições dos tratados que regem a União Europeia tal como o TFUE, disposições estas que vinculam Portugal e são aplicáveis na ordem interna nacional, conforme dispõe o artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)¹.
18. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea e) do CPPT.
19. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
20. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

21. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
 - a. O Requerente é uma pessoa singular que titula como adquirente/proprietário nas Declarações Aduaneiras de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal
n.º DAV n.º 2017/... de 2017/05/04, DAV n.º 2017/... de 2017/11/29 e DAV n.º 2019/... de 2019/06/13.
 - b. A estas DAV correspondem os atos de liquidação de ISV 2017/... (04.05.2017), 2017/... (29.11.2017) e 2019/... (27.05.2019).
 - c. No Quadro F de todas as DAV, relativo a “Apresentação do Veículo”, consta a indicação de que os veículos apresentados são “usados” (campo 55).
 - d. No mesmo Quadro F, campo 56, das DAV consta a indicação que os veículos são de procedência de outro EM da EU: França.
 - e. O Quadro R de todas as DAV é relativo a “Cálculo do ISV” e dele constam os itens que compõem a base de cálculo do ISV segundo a Tabela ISV - A, a saber, com

particular relevância para a causa, no campo 01: a “*Componente cilindrada*”, no campo 02: a “*Componente ambiental*”, no campo 03: a “*Taxa aplicável da tabela*” (resulta da soma da componente cilindrada e da componente ambiental) e no campo 04: a componente “*Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada)*” (cfr. quadro R da DAV n.º 2017/... junta ao PPA, “Davs”), cujo teor se reproduz, e cujos itens 01 a 11 do Cálculo do ISV se replicam na base de cálculo de ISV de todas as DAV aqui em causa, modificando-se os escalões de tributação consoante o tipo, características e número de anos de uso do veículo em causa):

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	$799 [cc] \times 0,98 [tx] - 760 [ded]$			23,02 €
02. Componente ambiental	$88 [co2] \times 20,91 [tx] - 1648 [ded]$			192,08 €
03. Taxa aplicável da tabela	$(23,02€ + 192,08€)$	100%		215,10 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 7 a 8 anos	$(23,02€ \times 100%) \times 70%$	70%		16,11 €
05. Agravamento Partículas				500,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				699,89 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	(000)	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				699,89 €
Base Tributável do IVA				
12. Valor de aquisição				3.500,00 €
13. Total ISV [=11]				699,89 €
14. Base Tributável do IVA [=12+13]				4.199,89 €
15. Isenção 0				
16. Operação não Tributável 0				
17. Total IVA [= 14 x Taxa IVA]		23%		0,00 €

- f. Foi pago pelo Requerente, a 04.05.2017, 04.12.2017 e 13.06.2019, (datas de cobrança indicadas na coluna denominada “Data de Cobrança” das DAV aqui em questão), os seguintes montantes de ISV: € 699,89, € 2.983,37 e € 3.091,53 respetivamente.
- g. O cálculo do ISV em causa apenas considerou, na componente “Redução de Anos de Uso” (atendendo a que estamos perante veículos usados), a componente cilindrada e não a componente ambiental, cfr. campo 04. do Quadro R das DAV em conjugação com campos 01 e 02.
- h. O Requerente apresentou, no dia **28.12.2020**, pedido de revisão oficiosa das DAV enumeradas no ponto a. supra e respetivos atos de liquidação.
- i. A notificação do indeferimento do pedido de revisão foi efetuada a **08.04.2021**.
- j. O Requerente apresentou o PPA no dia **05.07.2021**.

B. Factos não provados

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

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

23. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

24. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

25. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

A. As normas que importam para a causa (em vigor à data das liquidações aqui em causa):

Direito Nacional	
Código do ISV	
Artigo 5.º Facto Gerador	1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. (...) 3 - Para efeitos do presente código entende-se por: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i>

Direito Nacional										
Código do ISV										
	<p>a) «Admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</i></p>									
Artigo 6.º Exigibilidade	<p>1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. <i>(Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i></p>									
Artigo 7.º Taxas normais – automóveis	<p>1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos: <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>Até 29 de dezembro de 2017</p> <p style="text-align: center;">TABELA A Componente cilindrada</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Escalão de Cilindrada (em centímetros cúbicos)</th> <th style="text-align: center;">Taxas por centímetros cúbicos (em euros)</th> <th style="text-align: center;">Parcela a Abater (em euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">Até 1 000</td> <td style="text-align: center;">0,98</td> <td style="text-align: center;">760,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Entre 1 001 e 1 250</td> <td style="text-align: center;">1,06</td> <td style="text-align: center;">762,77</td> </tr> </tbody> </table>	Escalão de Cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a Abater (em euros)	Até 1 000	0,98	760,00	Entre 1 001 e 1 250	1,06	762,77
Escalão de Cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a Abater (em euros)								
Até 1 000	0,98	760,00								
Entre 1 001 e 1 250	1,06	762,77								

Direito Nacional		
Código do ISV		
Mais de 1 250	4,99	5 523,55
(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)		
Componente ambiental Veículos a Gasolina		
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 99	4,12	381,10
De 100 a 115	7,21	669,50
De 116 a 145	46,85	5 263,30
De 146 a 175	54,59	6 365,40
De 176 a 195	139,05	21 063,50
Mais de 195	183,34	29 767,00
(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)		
Componente ambiental Veículos a Gasóleo		
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 79	5,15	391,40
De 80 a 95	20,91	1 648,00
De 96 a 120	70,64	6 414,84
De 121 a 140	156,66	16 871,40
De 141 a 160	174,22	19 364,00
Mais de 160	239,30	29 818,50
(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)		
2 - ...		
TABELA B Componente cilindrada		
Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a abater (em euro)
Até 1 250	4,74	2 970,16
Mais de 1 250	11,22	10 821,34
(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)		

Direito Nacional

Código do ISV

- 3 - ...
- 4 - ...
- 5 - ...
- 6 - ...
- 7 - (Revogado pela L 64-A/2008, de 31 de Dezembro)
- 8 - ...
- 9 - ...

De 1 de Janeiro de 2018 até 31 março de 2020

TABELA A
Componente cilindrada

Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)
Até 1 000	0,99	767,50
Entre 1 001 e 1 250	1,07	769
Mais de 1 250	5,06	5 600,00

(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)

Componente ambiental
Veículos a Gasolina

Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)
Até 99	4,18	386,00
De 100 a 115	7,31	678,87
De 116 a 145	47,51	5 337,00
De 146 a 175	55,35	6 454,52
De 176 a 195	141,00	21 358,39
Mais de 195	185,91	30 183,74

(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)

Componente ambiental
Veículos a Gasóleo

Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)
---	----------------------	---------------------------------

Direito Nacional																								
Código do ISV																								
	Até 79	5,22	396,88																					
	De 80 a 95	21,20	1 671,07																					
	De 96 a 120	71,62	6 504,65																					
	De 121 a 140	158,85	17 107,60																					
	De 141 a 160	176,66	19 635,10																					
	Mais de 160	242,65	30 235,96																					
<i>(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i>																								
	<p>- Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, Artigo 285.º - Disposições transitórias em matéria de imposto sobre veículos - 1 - Durante o ano de 2019, para efeitos do apuramento do imposto da componente ambiental da Tabela A constante do artigo 7.º do Código do ISV, bem como para a aferição dos limites de CO₂ fixados nos regimes de benefício, as emissões de dióxido de carbono relativas ao «Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros» (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - WLTP), referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Código do ISV, constantes do certificado de conformidade e mencionadas na declaração aduaneira de veículo, são reduzidas de forma automática pelo sistema de fiscalidade automóvel, nas percentagens constantes da tabela seguinte:</p>																							
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Gasolina Escalão de CO₂ (em gramas por quilómetro)</th> <th>Gasóleo Escalão de CO₂ (em gramas por quilómetro)</th> <th>Redução percentual a aplicar às emissões de CO₂ — WLTP</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 99</td> <td>Até 79</td> <td>24 %</td> </tr> <tr> <td>De 100 a 115</td> <td>De 80 a 95</td> <td>23 %</td> </tr> <tr> <td>De 116 a 145</td> <td>De 96 a 120</td> <td>22 %</td> </tr> <tr> <td>De 146 a 175</td> <td>De 121 a 140</td> <td>20 %</td> </tr> <tr> <td>De 176 a 195</td> <td>De 141 a 160</td> <td>17 %</td> </tr> <tr> <td>Mais de 195</td> <td>Mais de 160</td> <td>5 %</td> </tr> </tbody> </table>			Gasolina Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Gasóleo Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Redução percentual a aplicar às emissões de CO ₂ — WLTP	Até 99	Até 79	24 %	De 100 a 115	De 80 a 95	23 %	De 116 a 145	De 96 a 120	22 %	De 146 a 175	De 121 a 140	20 %	De 176 a 195	De 141 a 160	17 %	Mais de 195	Mais de 160	5 %
Gasolina Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Gasóleo Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Redução percentual a aplicar às emissões de CO ₂ — WLTP																						
Até 99	Até 79	24 %																						
De 100 a 115	De 80 a 95	23 %																						
De 116 a 145	De 96 a 120	22 %																						
De 146 a 175	De 121 a 140	20 %																						
De 176 a 195	De 141 a 160	17 %																						
Mais de 195	Mais de 160	5 %																						
Artigo 11.º	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																							

Direito Nacional																									
Código do ISV																									
Taxas - veículos usados	<p>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: <i>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;">TABELA D</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Tempo de uso</th> <th style="text-align: center;">Percentagem de redução</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Até 1 ano</td><td style="text-align: center;">10</td></tr> <tr><td>Mais de 1 a 2 anos</td><td style="text-align: center;">20</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 3 anos</td><td style="text-align: center;">28</td></tr> <tr><td>Mais de 3 a 4 anos</td><td style="text-align: center;">35</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 5 anos</td><td style="text-align: center;">43</td></tr> <tr><td>Mais de 5 a 6 anos</td><td style="text-align: center;">52</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td style="text-align: center;">60</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 8 anos</td><td style="text-align: center;">65</td></tr> <tr><td>Mais de 8 a 9 anos</td><td style="text-align: center;">70</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td style="text-align: center;">75</td></tr> <tr><td>Mais de 10 anos</td><td style="text-align: center;">80</td></tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</i></p> <p>2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respectivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos. <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i> (...)</p>	Tempo de uso	Percentagem de redução	Até 1 ano	10	Mais de 1 a 2 anos	20	Mais de 2 a 3 anos	28	Mais de 3 a 4 anos	35	Mais de 4 a 5 anos	43	Mais de 5 a 6 anos	52	Mais de 6 a 7 anos	60	Mais de 7 a 8 anos	65	Mais de 8 a 9 anos	70	Mais de 9 a 10 anos	75	Mais de 10 anos	80
Tempo de uso	Percentagem de redução																								
Até 1 ano	10																								
Mais de 1 a 2 anos	20																								
Mais de 2 a 3 anos	28																								
Mais de 3 a 4 anos	35																								
Mais de 4 a 5 anos	43																								
Mais de 5 a 6 anos	52																								
Mais de 6 a 7 anos	60																								
Mais de 7 a 8 anos	65																								
Mais de 8 a 9 anos	70																								
Mais de 9 a 10 anos	75																								
Mais de 10 anos	80																								

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
DISPOSIÇÕES FISCAIS Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)	<p>Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados- -Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que</p>

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
	<p>incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.</p> <p>Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.</p>
<p>O AMBIENTE Artigo 191.º (ex-artigo 174.o TCE)</p>	<p>1. A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos: — a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a protecção da saúde das pessoas, — a utilização prudente e racional dos recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.</p> <p>2. A política da União no domínio do ambiente terá por objectivo atingir um nível de protecção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da acção preventiva, da correcção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador.</p> <p>Neste contexto, as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de protecção do ambiente incluirão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.</p>

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
	<p>3. Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a União terá em conta: — os dados científicos e técnicos disponíveis, — as condições do ambiente nas diversas regiões da União, — as vantagens e os encargos que podem resultar da actuação ou da ausência de actuação, — o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.</p> <p>(...)</p>

B. Os fundamentos do Requerente quanto à ilegalidade parcial do ato de liquidação de ISV

26. O Requerente alega que a AT liquidou o ISV considerando, no seu cálculo, de acordo com o artigo 7.º do CISV, a componente de cilindrada e a componente ambiental.
27. No entanto, a AT apenas concedeu a dedução pelo número de anos de uso dos veículos na componente de cilindrada (nos termos do artigo 11.º do CISV), quando devia ter considerado a mesma dedução no cálculo de ambas as componentes, i.e. cilindrada e ambiental, conforme determina o artigo 110.º do TFUE.
28. No entender do Requerente, o artigo 11.º do Código do ISV não está em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE, pelo que os atos tributários de ISV objeto do pedido padecem de ilegalidade, na parte em que não é aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE, devendo ser anulados parcialmente. Neste sentido, o Requerente sustenta o seu entendimento no acórdão do TJUE de 16 de junho de 2016 (C-200/15).
29. O Requerente invoca ainda o acórdão do TJEU de 2 de setembro de 2021, C-169/20, alegando que, na sequência deste acórdão foi emitida pela AT a Instrução de Serviço nº 35158 – série II de 2021-10-14 do Senhor Subdiretor-Geral da AT, com base na qual as

Alfândegas têm estado a corrigir as liquidações de ISV, por não ter sido aplicada a tabela D a que se refere o n.º 1 do art. 110.º do CISV, aprovado pela Lei n.º 22 A/2007 de 29 de junho, de redução do ISV por anos de uso sobre a componente ambiental.

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

30. A Requerida alega na fundamentação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa (junto com os documentos do PPA):
- (i) que o modelo de tributação português introduzido com as alterações da Lei do Orçamento de Estado para 2017 não pretende contrariar o direito comunitário, visando respeitar as orientações comunitárias em matéria da redução das emissões de CO₂, tendo em vista o cumprimento das responsabilidades ambientais assumidas no Protocolo de Quioto;
 - (ii) que o modelo de tributação automóvel adotado pretendeu aplicar o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do CISV, bem como o princípio do poluidor pagador, procurando 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;
 - (iii) que o Acórdão do TJUE de 16 de junho, proferido no Proc. C-200/15 não se pronuncia quanto à questão da percentagem de redução aplicável a veículo usado incidir apenas sobre o elemento específico de tributação (cilindrada) e não sobre a componente ambiental do ISV, pelo que não se pode inferir, sem mais, a violação do artigo 110.º do TFUE; que de igual modo na interpelação da Comissão ao Estado Português em processo pré-contencioso que motivaria a alteração operada pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro, não houve juízo de pronúncia ou decisão por parte do TJUE;
 - (iv) que o modelo de tributação Português não visa criar qualquer restrição na entrada de veículos em território nacional com o objetivo de proteger a produção nacional, pretendendo-se, tão só, norteado por preocupações ambientais, influenciar as escolhas dos consumidores, levando-os a optar pela aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, tendo por fim último a proteção do ambiente, em cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE e, internamente, no artigo 1.º do CISV;

- (v) que a interpretação do artigo 110.º do TFUE não pode deixar de ser efetuada à luz do disposto no art. 191º do mesmo Tratado, sob pena de conflitualidade e desarmonia entre as duas normas. Para o efeito, teremos de ter em consideração que o conteúdo do artigo 110.º do TFUE proveio do artigo 90.º do Tratado CE, ao qual ainda não estavam subjacentes preocupações ambientais, com a acuidade que hoje se colocam;
- (vi) que não pode ser imputado nenhum erro à AT que se limitou a aplicar as normas legais vigentes na sua atuação, sob o espectro do princípio da legalidade (cfr. n.º 2 do artigo 266.º do CRP e art.º 55 LGT);
- (vii) relativamente à Instrução de Serviço nº 35158, a mesma significa, no caso *sub judice*, que incumbe à Alfândega de Braga proceder à liquidação de substituição imposto, em cumprimento das orientações constantes da Instrução de Serviço nº 35.158, Série II, de 14/10/2021, da DSIECIV/AT e que, tratando-se esta ação de um mero contencioso de anulação, compete ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos, cfr. al. a) do nº 1 do artigo 2.º do RJAT, não lhe competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre os valores/montantes a restituir, por conta da anulação total ou parcial de atos de liquidação.

D. Apreciação

- 31. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por questão essencial saber se os atos de liquidação de ISV aqui em causa estão feridos de ilegalidade por terem na sua base um cálculo de ISV que viola o disposto no artigo 110.º do TFUE.
- 32. O artigo 110.º do TFUE dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
- 33. A resposta à questão da ilegalidade dos atos em apreço depende, para este Tribunal, da análise de dois pontos essenciais:
 - 1. Qual a *ratio* de tributação da introdução no consumo em Portugal de veículos usados provenientes de outro Estado-Membro da UE?

2. Qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo?

Ratio de tributação de veículos usados provenientes de outro EM

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

- f. um Estado-Membro pode fixar o valor dos veículos usados através de tabelas de percentagens fixas determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e calculadas com base em diversos critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo (v. acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 24, e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, n.º 29);
 - g. para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, um EM não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional v. (acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão Europeia contra República Portuguesa, C-200/15, n.º 37, na sequência do qual Portugal teve que alterar o artigo 11.º do CISV, tendo em conta que na tributação de veículos usados, não aplicava fator de desvalorização a veículos com menos de um ano e limitava a desvalorização de veículos com mais de cinco anos a 52%).
35. Em conclusão, e dito por outras palavras, a *ratio legis* da tributação de veículos usados provenientes de outros EM determina que o imposto que um EM faça incidir no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à colocação de tais veículos em circulação deve (i) refletir o tempo de uso dos veículos e (ii) garantir que a tributação de veículos usados em nenhum caso seja superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional (o que, no caso português, equivale a dizer que na tributação de veículos usados provenientes de outros EM devem ser usadas as mesmas componentes de base de tributação dos veículos novos, ajustadas pela componente que reflete o tempo de uso ou a depreciação dos veículos).

36. Nesta sede, importa referir que decorre da jurisprudência do TJUE (incluindo o caso C-200/15) 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. É este também o princípio que levou a que Portugal estivesse numa situação de pré-contencioso com a Comissão Europeia que o obrigou a alterar a sua legislação pela Lei n.º 55-A/2010 – a questão não foi analisada pelo TJUE porque Portugal reconheceu precisamente a desconformidade da sua legislação tendo atuado, em momento anterior, no sentido de a conformar ao direito comunitário.
37. O que equivale a dizer que não decorre da legislação aplicável que as regras e princípios ambientais constantes do artigo 191.º do TFUE e artigo 66.º da CRP prevaleçam sobre a regra do artigo 110.º do TFUE que é imperativa para os EM.
38. Pelo contrário, a mais recente decisão do TJUE nesta matéria, no caso C-169/20, é expressa no sentido de que *“44. A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da «classificação ambiental» dos veículos, 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 (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.os 56 e 57).”*

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

39. Tendo já percebido a *ratio* da tributação dos veículos “importados” de outros EM, importa agora perceber qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo e se o modelo de tributação de veículos importados de outros EM é agravado face a estes, considerando o tempo de uso de todos os veículos.

40. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV, conforme artigo 7.º a 11.º do CISV, não incidem sobre o valor do automóvel mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (cm³) (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro (componente ambiental).
41. 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.
42. O cálculo do ISV devido por veículos usados provenientes de outros EM incide também sobre as componentes de cilindrada e ambiental, sendo abatida à componente cilindrada uma percentagem de redução, com base no tempo de uso, a qual está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (cfr. tabela D do artigo 11.º n.º 1 do CISV).
43. Tal percentagem de redução não é contudo, na data dos factos aqui em causa, atribuída à componente ambiental.
44. Ora, ao conferir a percentagem de redução apenas sobre a componente de cilindrada, o legislador português está a tratar os veículos usados provenientes de outro EM como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental, não refletindo o respetivo tempo de uso.
45. O que, só por si, faz com que a tributação destes veículos usados seja superior ao montante da taxa residual de ISV incorporada em veículos usados já matriculados em território nacional com o mesmo tempo de uso.
46. E leva a que Portugal esteja, no ato aqui em causa, a cobrar imposto sobre os veículos usados “importados” de outros EM, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional (ou seja, ao contrário do que alega a AT, não existe qualquer benefício fiscal que decorra do reconhecimento do número de anos de uso do veículo na tributação da componente ambiental; trata-se de

uma mera equiparação da tributação de produtos similares) – de resto como decidido pelo TJUE no caso C-169/20 julgado contra o Estado Português: *“51. Nestas condições, há que declarar que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”*

Conclusão

47. Nestes termos, prevalecendo o artigo 110.º do TFUE sobre a nossa ordem jurídica, conforme artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da CRP, os atos de liquidação de ISV aqui em causa estão inquinados de ilegalidade, por desconformes ao direito comunitário, ao tributar de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.
48. Na medida em que deveria ser aplicada a mesma percentagem de redução com base no tempo de uso à componente de cilindrada e componente ambiental de cálculo do ISV dos veículos usados provenientes de outros EM, é devida a anulação parcial das liquidações de ISV pedidas pelo Requerente em conformidade.
49. Quanto à invocação de que não pode ser imputado nenhum erro à AT, que se limitou a aplicar as normas legais vigentes na sua atuação, sob o espectro do princípio da legalidade (cfr. n.º 2 do artigo 266.º do CRP e art.º 55 LGT), os argumentos da AT não colhem pelas razões expostas em II. Supra, *“Questão prévia –caducidade do direito de ação”* para as quais se remete.
50. Por fim, nos termos do artigo 24.º n.º 1 do RJAT – ao contrário do que invoca a AT – o Tribunal Arbitral é competente para determinar os valores/montantes a restituir, por conta da anulação parcial de atos de liquidação. Com efeito, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a administração tributária, a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, deve, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou

cumulativamente, consoante o caso:

- a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral;
- b) 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. Ora resulta desta norma que o tribunal arbitral tem poderes para determinar a anulação do ato tributário e conseqüente reembolso do excesso de imposto pago pelo sujeito passivo, restabelecendo a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

E. Do pagamento de juros indemnizatórios

51. Ficou provado que o ISV aqui em causa foi pago pelo Requerente, com datas de cobrança em 04.05.2017, 04.12.2017 e 13.06.2019.
52. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, em linha com o artigo 100.º da LGT, a decisão arbitral a favor do sujeito passivo tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.
53. No que concerne a juros indemnizatórios, o n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.
54. O pedido de revisão do ato tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.7.2006, proferido no processo n.º 402/06.
55. Fora destes casos, o contribuinte não tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido, mas sim a partir da data em que se completou um ano depois de ter apresentado o pedido de revisão do ato tributário, nos termos da referida alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

56. Neste sentido, tem vindo a pronunciar-se reiteradamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 6.07.2005, processo n.º 0560/05; de 02.11.2005, processo n.º 0562/05; de 17.05.2006, processo n.º 016/06; de 24.05.2006, processo n.º 01155/05; de 02.11.2006, processo n.º 0604/06; de 15.11.2006, processo n.º 028/06; de 10.01.2007, processo n.º 523/06; de 17.01.2007, processo n.º 01040/06; de 12.12.2006, processo n.º 0918/06; de 15.02.2007, processo n.º 01041/06; de 06.06.2007, processo n.º 0606/06; de 10.07.2013, processo n.º 390/13; de 18.01.2017, processo n.º 0890/16; de 10.5.2017, processo n.º 01159/14.
57. No caso em apreço, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em **28.12.2020**, pelo que o Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde **29.12.2021** até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de ISV e, em consequência, anular o indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b. Anular parcialmente as liquidações impugnadas (na parte em que não abateram, à componente ambiental, a percentagem de “Redução de Anos de Uso”);
- c. Condenar a AT a restituir ao Requerente o montante de imposto pago a mais, no valor total de € 2.027,61 e reembolso desta quantia ao Requerente;
- d. Julgar parcialmente procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Requerida a pagar ao Requerente juros indemnizatórios desde 29.12.2021 até ao integral reembolso do montante pago em excesso.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 2.027,61**.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **612,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se o Ministério Público, representado pela Senhora Procuradora-Geral da República, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da Constituição e 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional e 185.º-A, n.º 2, do CPTA, subsidiariamente aplicável.

Notifique.

Lisboa, 27 de abril de 2022

(Catarina Belim)

¹ Sendo pacífico o primado do direito comunitário, conforme acórdão do STA 0678/16 de 02.08.2017, acórdão do STA 0164/13 de 29.03.2017 e acórdão do STA 0568/13 de 18.12.2013.