

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 393/2021-T

Tema: ISV. Artigo 11.º CISV. Aquisição intracomunitária de veículos usados – não redução da componente ambiental – Discriminação e desconformidade do artigo 11.º do CISV face ao artigo 110.º do TFUE.

SUMÁRIO:

O n.º1 do artigo 11.º do Código do ISV não contempla reduções de taxa que reflitam a depreciação dos veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia na componente ambiental do imposto, implicando que o ISV liquidado nestas viaturas usadas seja superior ao montante de ISV contido no valor residual de veículos usados nacionais similares (já matriculados em Portugal) similares. Esta diferenciação representa uma discriminação vedada pelo artigo 110.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 28 de setembro de 2021, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., adiante “Requerente”, titular do número de identificação fiscal..., com residência na Rua ..., em..., ...-... Aveiro, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

O Requerente no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral impugna as liquidações de Imposto Sobre Veículos (ISV) sobre a introdução em Portugal, provenientes da União Europeia, nomeadamente, da Alemanha, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Itália e Países Baixos, dos seguintes veículos automóveis de passageiros:

MATRÍCULA	DATA	ORIGEM	MARCA	ISV	COMPONENTE CILINDRADA	COMPONENTE AMBIENTAL	% DE REDUÇÃO	VALOR DA REDUÇÃO COMPONENTE CILINDRADA	VALOR IMPUGNADO
...	01/03/2018	FRANÇA	...	1 833,77 €	2 293,60 €	342,93 €	35%	802,76 €	120,03 €
	02/03/2018	FRANÇA		2 306,78 €	2 485,88 €	943,83 €	43%	1 068,93 €	405,85 €
	05/06/2018	FRANÇA		1 402,16 €	1 792,66 €	236,93 €	35%	627,43 €	82,93 €
	19/06/2018	ALEMANHA		1 679,34 €	1 792,66 €	514,11 €	35%	627,43 €	179,94 €
	06/07/2018	FRANÇA		1 804,13 €	1 792,66 €	1 087,07 €	60%	1 075,60 €	652,24 €
	06/07/2018	FRANÇA		3 366,54 €	4 494,70 €	2 018,13 €	70%	3 146,29 €	1 412,69 €
	17/07/2018	FRANÇA		1 670,37 €	566,36 €	943,83 €	60%	339,82 €	566,30 €
	23/07/2018	FRANÇA		1 097,41 €	1 792,66 €	236,93 €	52%	932,18 €	123,20 €
	25/09/2018	FRANÇA		1 804,13 €	1 792,66 €	1 087,07 €	60%	1 075,60 €	652,24 €
	27/09/2018	ALEMANHA		3 774,10 €	3 497,88 €	2 899,63 €	75%	2 623,41 €	2 174,72 €
	17/10/2018	FRANÇA		2 243,33 €	566,36 €	1 516,79 €	60%	339,82 €	910,07 €
	29/10/2018	FRANÇA		765,61 €	513,93 €	585,73 €	65%	334,05 €	380,72 €
	30/10/2018	ALEMANHA		761,61 €	513,93 €	585,73 €	65%	334,05 €	380,72 €
	05/12/2018	FRANÇA		1 231,35 €	1 792,66 €	370,87 €	52%	932,18 €	192,85 €
	06/12/2018	FRANÇA		953,99 €	1 792,66 €	236,93 €	60%	1 075,60 €	142,16 €
	20/12/2018	FRANÇA		1 780,16 €	2 485,88 €	1 158,59 €	75%	1 864,41 €	868,94 €

			€						
	21/12/2018	ALEMANHA	2 363,05 €	2 293,60 €	872,21 €	35%	802,76 €	305,27 €	
	30/01/2019	ALEMANHA	1 535,93 €	1 792,66 €	514,11 €	43%	770,84 €	221,07 €	
	04/04/2019	FRANÇA	1 236,04 €	4 504,82 €	258,13 €	60%	2 702,89 €	154,88 €	
	13/05/2019	ALEMANHA	421,07 €	566,36 €	194,53 €	60%	339,82 €	116,72 €	
	17/05/2019	BÉLGICA	1 221,57 €	1 473,88 €	514,11 €	52%	766,42 €	267,34 €	
	21/05/2019	FRANÇA	949,01 €	1 792,66 €	88,53 €	52%	932,18 €	46,04 €	
	04/07/2019	FRANÇA	1 813,89 €	2 485,88 €	943,83 €	65%	1 615,82 €	613,49 €	
	08/07/2019	FRANÇA	1 580,08 €	2 485,88 €	585,73 €	60%	1 491,53 €	351,44 €	
	15/07/2019	FRANÇA	1 512,31 €	4 504,82 €	943,83 €	65%	2 928,13 €	613,49 €	
	22/07/2019	FRANÇA	1 175,28 €	1 473,88 €	585,73 €	60%	884,33 €	351,44 €	
	22/07/2019	BÉLGICA	1 295,46 €	2 293,60 €	194,53 €	52%	1 192,67 €	101,16 €	
	31/07/2019	FRANÇA	1 087,93 €	1 792,66 €	370,87 €	60%	1 075,60 €	222,52 €	
	08/08/2019	ITALIA	585,46 €	559,94 €	316,69 €	52%	291,17 €	164,68 €	
	19/08/2019	ITALIA	1 402,16 €	1 792,66 €	236,93 €	35%	627,43 €	82,93 €	
	26/08/2019	FRANÇA	4 175,59 €	4 494,70 €	2 018,13 €	52%	2 337,24 €	1 049,43 €	
	26/08/2019	FRANÇA	2 116,38 €	2 293,60 €	1 015,45 €	52%	1 192,67 €	528,03 €	
	02/09/2019	FRANÇA	216,43 €	121,52 €	147,16 €	43%	52,25 €	63,28 €	
	03/09/2019	FRANÇA	739,91 €	513,93 €	585,73 €	70%	359,75 €	410,01 €	
	17/09/2019	ESPAÑA	137,29 €	121,52 €	88,68 €	60%	72,91 €	53,21 €	
	23/09/2019	FRANÇA	935,99 €	1 792,66 €	236,93 €	60%	1 075,60 €	142,16 €	
	27/09/2019	ESPAÑA	765,61 €	513,93 €	585,73 €	65%	334,05 €	380,72 €	
	30/09/2019	FRANÇA	1 648,83 €	4 504,82 €	585,73 €	52%	2 342,51 €	304,58 €	
	03/10/2019	ALEMANHA	100,00 €	98,75 €	27,82 €	60%	59,25 €	16,69 €	
	08/10/2019	PAÍSES BAIXOS	1 239,17 €	2 293,60 €	321,73 €	60%	1 376,16 €	193,04 €	
	22/10/2019	DINAMARCA	2 428,49 €	3 497,88 €	1 029,34 €	60%	2 098,73 €	617,60 €	
	06/11/2019	FRANÇA	1 932,89 €	2 293,60 €	1 015,45 €	60%	1 376,16 €	609,27 €	

			€						
26/11/2019	ALEMANHA		212,80 €	121,52 €	154,47 €	52%	63,19 €	80,32 €	
27/11/2019	FRANÇA		1 273,81 €	2 293,60 €	585,73 €	70%	1 605,52 €	410,01 €	
30/12/2019	FRANÇA		949,01 €	1 792,66 €	88,53 €	52%	932,18 €	46,04 €	
02/01/2020	ALEMANHA		1 161,21 €	1 969,76 €	215,73 €	52%	1 024,28 €	112,18 €	
06/01/2020	FRANÇA		1 422,66 €	2 293,60 €	321,73 €	52%	1 192,67 €	167,30 €	
08/01/2020	FRANÇA		739,91 €	513,93 €	585,73 €	70%	359,75 €	410,01 €	
24/01/2020	BÉLGICA		1 239,17 €	2 293,60 €	321,73 €	60%	1 376,16 €	193,04 €	
28/01/2020	ALEMANHA		540,67 €	559,94 €	316,69 €	60%	335,96 €	190,01 €	
05/02/2020	FRANÇA		864,36 €	1 792,66 €	236,93 €	65%	1 165,23 €	154,00 €	
27/02/2020	FRANÇA		2 176,31 €	2 293,60 €	1 373,55 €	65%	1 490,84 €	892,81 €	
03/03/2020	FRANÇA		2 289,65 €	2 293,60 €	872,21 €	60%	1 376,16 €	523,33 €	
11/03/2020	FRANÇA		1 159,13 €	2 293,60 €	585,73 €	75%	1 720,20 €	439,30 €	
13/03/2020	BÉLGICA		463,47 €	566,36 €	236,93 €	60%	339,82 €	142,16 €	
17/04/2020	FRANÇA		1 203,59 €	4 527,96 €	194,80 €	60%	2 716,78 €	116,88 €	
20/05/2020	FRANÇA		1 109,20 €	1 485,04 €	515,18 €	60%	891,02 €	309,11 €	
17/06/2020	ALEMANHA		1 118,00 €	2 308,00 €	194,80 €	60%	1 384,80 €	116,88 €	
29/06/2020	BÉLGICA		2 843,69 €	2 948,08 €	1 664,46 €	60%	1 768,85 €	998,68 €	
29/06/2020	FRANÇA		1 479,36 €	2 308,00 €	371,52 €	52%	1 200,16 €	193,19 €	
20/07/2020	ESPANHA		130,47 €	119,22 €	88,74 €	65%	77,49 €	57,68 €	
17/08/2020	FRANÇA		1 446,58 €	2 308,00 €	131,02 €	43%	992,44 €	56,34 €	
18/08/2020	ESPANHA		2 261,72 €	2 308,00 €	946,16 €	43%	992,44 €	406,85 €	
19/08/2020	ESPANHA		209,10 €	218,22 €	132,72 €	65%	141,84 €	86,27 €	
01/09/2020	ESPANHA		1 825,79 €	2 308,00 €	1 017,99 €	65%	1 500,20 €	661,69 €	
02/09/2020	FRANÇA		1 130,16 €	2 308,00 €	322,36 €	65%	1 500,20 €	209,53 €	
23/09/2020	FRANÇA		1 067,76 €	4 527,96 €	194,80 €	65%	2 943,17 €	126,62 €	

	02/10/2020	FRANÇA		1 649,77 €	1 805,08 €	1 017,99 €	65%	1 173,30 €	661,69 €
	06/10/2020	BÉLGICA		1 523,16 €	2 308,00 €	946,16 €	75%	1 731,00 €	709,62 €
	08/10/2020	ALEMANHA		2 854,01 €	2 501,04 €	2 353,80 €	80%	2 000,83 €	1 883,04 €
	22/10/2020	FRANÇA		869,10 €	1 805,08 €	237,32 €	65%	1 173,30 €	154,26 €

O Requerente vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral pugnando “(...) *que as liquidações efetuadas do ISV estão feridas de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental ou CO2*”, no montante global de € 100.304,22 (cem mil trezentos e quatro euros e vinte e dois cêntimos, correspondente € 58.024,83 à componente de cilindrada e € 45.268,25 (quarenta e cinco mil duzentos e sessenta e oito euros e vinte e cinco cêntimos), visto que, no seu entendimento, “(...) *a norma jurídica que esteve na base daquelas liquidações – art. 11.º do CISV – viola o artigo 110.º do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia), conforme foi já declarado por acórdão transitado em julgado do Tribunal de Justiça da União Europeia*”. Assim, o Requerente peticiona a anulação parcial das liquidações de ISV, “(...) *de forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11.º do CISV à componente ambiental*”.

O pedido de pronúncia arbitral, tem assim por objeto, concretamente, a impugnação das liquidações de ISV, promovidas ao abrigo do artigo 11.º do CISV, porquanto, entende o Requerente que este artigo viola o disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, em virtude dessa desconformidade, o Requerente peticiona a condenação da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, a “*restituir (...) a quantia de € 27.734,92 cobrada em excesso, acrescida dos juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor à data do pagamento, desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição*”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2 de julho de 2021, e notificado, na mesma data, à Requerida.

Em 9 de setembro de 2021, dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi o signatário designado como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a) e 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em 28 de Setembro de 2021, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral (em 30 de setembro de 2021) no sentido de notificar a Requerida para nos termos do disposto no artigo 17º, n.º 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.

Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.

A Requerida não apresentou Resposta, mas, em 8 de novembro de 2021, remeteu ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.

Por despacho arbitral de 27 de fevereiro de 2022, o Tribunal Arbitral determinou a dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, atenta a autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista a obter, em prazo razoável, a pronúncia sobre o mérito das pretensões das partes, tendo em consideração que as posições das Partes estavam devidamente demonstradas em prova documental (artigo 16.º, al. c), do RJAT), e com fundamento na livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de prova necessárias, de acordo com o qual entendeu não existir utilidade na prova testemunhal arrolada pelo Requerente (artigo 16.º, al. e), do RJAT). No mesmo despacho

concedeu-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, em simultâneo, no prazo de 10 dias.

Assim, ainda nesse despacho, foi designado o dia 28 de março de 2022 para efeitos de prolação da decisão arbitral e foi ainda o Requerente advertido que, até à data da prolação da decisão arbitral, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente (o que veio a efetuar em 22 de março de 2022).

Em 15 de março de 2022, a Requerida apresentou alegações, em que pugna pela absolvição do pedido, bem como pela improcedência quanto ao demais, e que o pagamento de juros indemnizatórios deve ser julgado totalmente improcedente.

Nesse âmbito, entre o demais, alega a Requerida o seguinte:

“3. As liquidações foram efetuadas de acordo com o previsto no CISV, com aplicação das taxas e reduções previstas nos artigos 7.º e 11.º e respetivas tabelas, na redação em vigor à data das introduções no consumo/liquidações, resultante da Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016;

4. Em 17.12.2020 a Requerente apresentou na Alfândega de Aveiro pedido de revisão oficiosa relativamente a liquidações resultantes de 77 DAV, conforme processo de revisão da mesma alfândega, incluído no PA, sendo que, no presente processo arbitral, vêm impugnadas 71 liquidações (cf. Doc. 1 junto com o PPA).

5. Na pendência do processo de revisão oficiosa o Requerente apresentou em 01.07.2021, o presente pedido de pronúncia arbitral do indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado junto da alfândega.

*6. O mesmo pedido veio a ser objeto de **decisão de rejeição e indeferimento por despacho do diretor da Alfândega de Aveiro de 06.08.2021, notificada ao Requerente em 11.08.2021**, conforme resulta da documentação que integra o Processo Administrativo constituído pelos procedimentos*

atinentes à declaração de introdução no consumo dos veículos e pelo processo de revisão oficiosa. (negrito nosso)

(...)

8. E não obstante o tribunal deva conhecer officiosamente das exceções dilatórias (artigo 578.º do CPC), mais se dirá que teria que ser considerada a caducidade do direito de ação por intempestividade do pedido de pronúncia arbitral (PPA).

9. É que, impugnando o Requerente, no presente pedido arbitral, liquidações efetuadas em 2018, 2019 e 2020, na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa o mesmo é extemporâneo dado que o ato impugnado não é o ato de indeferimento do pedido de revisão, mas as liquidações de ISV.

10. Efetivamente, atentos o pedido e a causa de pedir invocados no pedido arbitral, constata-se que o Requerente não se refere ao ato de indeferimento do pedido de revisão e respetivos fundamentos, os quais foram notificados ao Requerente em 07.04.2021, através do ofício n.º..., de 05.04.2021, da Alfândega de Aveiro, para efeitos do exercício do direito de audição prévia.

11. Não decorrendo do PPA qualquer referência aos fundamentos do pedido de revisão oficiosa, antes aludindo, exclusivamente, às liquidações do ISV

(...)

15. O Requerente não deduziu pedido arbitral para impugnação do ato de indeferimento do pedido de revisão visando os fundamentos do indeferimento, designadamente, a sua extemporaneidade e, por essa via, alcançar a impugnação das liquidações de ISV.

16. Ora, tendo o Requerente optado por apresentar o pedido arbitral para impugnação das liquidações de ISV, sendo que estas foram efetuadas nos anos de 2018, 2019 e 2020, à data do pedido, que ocorreu em 01.07.2021, já tinha decorrido o prazo para apresentação do pedido arbitral (o que é

conforme com a jurisprudência arbitral, designadamente com a recente decisão proferida no proc. 426/2021-T).

17. Destarte, dispondo a alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), em conjugação com o n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo, que a impugnação da liquidação de imposto deve ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da data de pagamento, verifica-se a caducidade do direito de ação porquanto o pedido arbitral resulta extemporâneo.

18. E, constituindo a caducidade do direito de ação exceção perentória, que impede e extingue o efeito jurídico dos factos articulados pelo Requerente e, sendo de conhecimento oficioso, leva à absolvição da AT do pedido (cf. artigos 576.º n.ºs 1 e 3 e 579.º, ambos do Código de Processo Civil, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

(...)”.

Por despacho arbitral de 28 de março de 2022, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo para a prolação da decisão arbitral por dois meses, fixando-se a data-limite para o efeito no dia 28 de maio de 2022. Nesse mesmo despacho, foi concedido ao abrigo do princípio do contraditório, um prazo de 5 (cinco) dias, para o Requerente responder, querendo, à matéria de exceção (caducidade do direito de ação) contante dos pontos 8 a 18 das alegações da Requerida.

Em 5 de abril de 2022, o Requerente veio responder à matéria da exceção de caducidade do direito de ação, nos seguintes termos:

“1. Constitui jurisprudência consolidada que a revisão dos atos tributários pela Administração Tributária pode ser também requerida pelos sujeitos passivos, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços. Ac. STA de 04.05.2016.

2.Sendo que é também entendimento pacífico da jurisprudência daquele Tribunal, que este erro, 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 – Ver Ac. STA, proc. 886/14, de 19.11.2014; Ac. STA, proc. 407/15, de 04.05.2016; Ac. TCAS, proc. 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017, entre muitos outros que se poderiam citar.

3. A este propósito transcreve-se pela sua importância, parte do acórdão proferido no proc. 886/14, de 19.11.2014: “(...) esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto, como também o erro de direito. Em abono da última conclusão refere igualmente a jurisprudência que (...) tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266.º da Constituição como o art. 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei (...).

4. Este entendimento foi também o seguido na muita jurisprudência deste Tribunal Arbitral, da qual se destacam, a título exemplificativo, as decisões proferidas nos proc. 331/2020-T, 329/2020-T, 297/2020-T e 293/2020-T.

5. Nos presentes autos, ao contrário do alegado pela requerida, o impugnante não impugnou o despacho de indeferimento do seu pedido de revisão, mas sim a liquidação do ISV.

(...)”.

Por despacho arbitral de 27 de maio de 2022, o Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo para a prolação da decisão arbitral por dois meses, fixando-se a data-limite para o efeito no dia 28 de julho de 2022.

II. DA CAUSA DE PEDIR

O Requerente começa por referir que vem impugnar as liquidações do ISV, visto que sustenta que “(...) introduziu em Portugal, ou em linguagem corrente “importou”, entre 01.03.2018 e 22.10.2020, provenientes da Alemanha, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Itália e Países Baixos, (...), os veículos automóveis de passageiros, identificados no mapa que se junta (...).”.

Mais refere, que “os referidos veículos tinham sido matriculados pela primeira vez nos seus países de origem” e que “(...) procedeu às declarações aduaneiras dos referidos veículos, tendo a AT procedido à liquidação do respetivo ISV (Imposto sobre Veículos), pelo valor global de € 100.304,22 (...), ou seja, os seguintes veículos e Declarações Aduaneiras de Veículo:

MARCA	MODELO	COMBUSTIVEL	ORIGEM	MATRÍCULA	DAV
...	...	GASOLEO	FRANÇA	...	2017/...
		GASOLEO	FRANÇA		2017/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	ALEMANHA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2017/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLINA	ALEMANHA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	ALEMANHA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	ALEMANHA		2018/
		GASOLEO	ALEMANHA		2018/
		GASOLEO/HIBRIDO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	ALEMANHA		2019/
		GASOLEO	BÉLGICA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/

		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO/HIBRIDO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	BÉLGICA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLINA	ITÁLIA		2019/
		GASOLEO	ITÁLIA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLINA	FRANÇA		2018/
		GASOLEO	FRANÇA		2018/
		GASOLINA	ESPANHA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	ESPANHA		2019/
		GASOLEO/HIBRIDO	FRANÇA		2019/
		GASOLINA	ALEMANHA		2019/
		GASOLEO	P. BAIXOS		2019/
		GASOLINA	DINAMARCA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLINA	ALEMANHA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	ALEMANHA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	BÉLGICA		2019/
		GASOLINA	ALEMANHA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO	BÉLGICA		2020/
		GASOLEO/HIBRIDO	FRANÇA		2019/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO	ALEMANHA		2020/
		GASOLEO	BÉLGICA		2020/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLINA	ESPANHA		2020/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO	ESPANHA		2020/
		GASOLINA	ESPANHA		2020/

		GASOLEO	ESPAÑA		2020/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO7HIBRIDO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/
		GASOLEO	BÉLGICA		2020/
		GASOLINA	ALEMANHA		2020/
		GASOLEO	FRANÇA		2020/

Resulta ainda, nomeadamente, do processo administrativo, que os veículos automóveis supra identificados tinham sido matriculados pela primeira vez nos seus países de origem em:

MATRÍCULA	DATA
...	23/07/2014
	26/12/2013
	30/04/2015
	09/07/2014
	21/11/2011
	21/06/2010
	07/10/2011
	13/06/2013
	26/09/2011
	23/06/2009
	26/10/2011
	31/12/2010
	15/03/2011
	16/05/2013
	06/07/2012
	16/11/2009
	29/07/2015
	12/12/2014

	20/12/2012
	29/03/2013
	30/10/2013
	14/04/2014
	04/05/2012
	26/03/2013
	05/07/2012
	20/03/2013
	13/06/2014
	28/03/2013
	30/09/2013
	21/12/2015
	30/07/2014
	21/11/2013
	28/04/2015
	05/07/2011
	24/01/2013
	18/06/2013
	09/01/2012
	12/06/2014
	18/09/2013
	16/04/2013
	20/12/2012
	15/11/2012
	25/09/2014
	20/12/2010
	23/06/2014
	07/08/2014
	30/07/2014

	05/10/2011
	15/02/2013
	24/09/2013
	26/06/2012
	23/05/2012
	10/01/2014
	30/06/2010
	26/03/2014
	26/06/2013
	19/12/2013
	18/07/2013
	17/03/2014
	30/06/2015
	03/06/2013
	19/10/2015
	10/09/2015
	24/07/2013
	23/05/2013
	21/01/2013
	18/03/2013
	19/06/2013
	16/03/2011
	22/07/2010
	21/03/2013

Resulta ainda das DAV's, juntas ao processo administrativo, os seguintes elementos quanto ao número da liquidação do ISV, ao imposto liquidado e à respetiva desagregação pela componente cilindrada e pela componente ambiental:

MATRÍCULA	LIQUIDAÇÃO ISV	IMPOSTO	COMPON. CILINDRADA	COMPON. AMBIENTAL
...	2018/ 2018/	1 833,77 €	2 293,60 €	342,93 €
	2018/	2 306,78 €	2 485,88 €	943,83 €
	2018/	1 402,16 €	1 792,66 €	236,93 €
	2018/	1 679,34 €	1 792,66 €	514,11 €
	2018/	1 804,13 €	1 792,66 €	1 087,07 €
	2018/	3 366,54 €	4 494,70 €	2 018,13 €
	2018/	1 670,37 €	566,36 €	943,83 €
	2018/	1 097,41 €	1 792,66 €	236,93 €
	2018/	1 804,13 €	1 792,66 €	1 087,07 €
	2018/	3 774,10 €	3 497,88 €	2 899,63 €
	2018/	2 243,33 €	566,36 €	1 516,79 €
	2018/	765,61 €	513,93 €	585,73 €
	2018/	761,61 €	513,93 €	585,73 €
	2018/	1 231,35 €	1 792,66 €	370,87 €
	2018/	953,99 €	1 792,66 €	236,93 €
	2018/	1 780,16 €	2 485,88 €	1 158,59 €
	2018/	2 363,05 €	2 293,60 €	872,21 €
	2019/	1 535,93 €	1 792,66 €	514,11 €
	2019/	1 236,04 €	4 504,82 €	258,13 €
	2019/	421,07 €	566,36 €	194,53 €
	2019/	1 221,57 €	1 473,88 €	514,11 €
	2019/	949,01 €	1 792,66 €	88,53 €
	2019/	1 813,89 €	2 485,88 €	943,83 €
	2019/	1 580,08 €	2 485,88 €	585,73 €

	2019/	1 512,31 €	4 504,82 €	943,83 €
	2019/	1 175,28 €	1 473,88 €	585,73 €
	2019/	1 295,46 €	2 293,60 €	194,53 €
	2019/	1 087,93 €	1 792,66 €	370,87 €
	2019/	585,46 €	559,94 €	316,69 €
	2019/	1 402,16 €	1 792,66 €	236,93 €
	2019/	4 175,59 €	4 494,70 €	2 018,13 €
	2019/	2 116,38 €	2 293,60 €	1 015,45 €
	2019/	216,43 €	121,52 €	147,16 €
	2019/	739,91 €	513,93 €	585,73 €
	2019/	137,29 €	121,52 €	88,68 €
	2019/	935,99 €	1 792,66 €	236,93 €
	2019/	765,61 €	513,93 €	585,73 €
	2019/	1 648,83 €	4 504,82 €	585,73 €
	2019/	100,00 €	98,75 €	27,82 €
	2019/	1 239,17 €	2 293,60 €	321,73 €
	2019/	2 428,49 €	3 497,88 €	1 029,34 €
	2019/	1 932,89 €	2 293,60 €	1 015,45 €
	2019/	212,80 €	121,52 €	154,47 €
	2019/	1 273,81 €	2 293,60 €	585,73 €
	2019/	949,01 €	1 792,66 €	88,53 €
	2020/	1 161,21 €	1 969,76 €	215,73 €
	2020/	1 422,66 €	2 293,60 €	321,73 €
	2020/	739,91 €	513,93 €	585,73 €
	2020/	1 239,17 €	2 293,60 €	321,73 €
	2020/	540,67 €	559,94 €	316,69 €
	2020/	864,36 €	1 792,66 €	236,93 €
	2020/	2 176,31 €	2 293,60 €	1 373,55 €
	2020/	2 289,65 €	2 293,60 €	872,21 €

	2020/	1 159,13 €	2 293,60 €	585,73 €
	2020/	463,47 €	566,36 €	236,93 €
	2020/	1 203,59 €	4 527,96 €	194,80 €
	2020/	1 109,20 €	1 485,04 €	515,18 €
	2020/	1 118,00 €	2 308,00 €	194,80 €
	2020/	2 843,69 €	2 948,08 €	1 664,46 €
	2020/	1 479,36 €	2 308,00 €	371,52 €
	2020/	130,47 €	119,22 €	88,74 €
	2020/	1 446,58 €	2 308,00 €	131,02 €
	2020/	2 261,72 €	2 308,00 €	946,16 €
	2020/	209,10 €	218,22 €	132,72 €
	2020/	1 825,79 €	2 308,00 €	1 017,99 €
	2020/	1 130,16 €	2 308,00 €	322,36 €
	2020/	1 067,76 €	4 527,96 €	194,80 €
	2020/			
	2020/	1 649,77 €	1 805,08 €	1 017,99 €
	2020/	1 523,16 €	2 308,00 €	946,16 €
	2020/	2 854,01 €	2 501,04 €	2 353,80 €
	2020/	869,10 €	1 805,08 €	237,32 €

No que diz respeito à componente cilindrada, de acordo com as DAV's, juntas ao processo administrativo, foram consideradas as seguintes deduções:

MATRÍCULA	COMPON. CILINDRADA	% REDUÇÃO	MONTANTE DE REDUÇÃO
	2 293,60 €	35%	802,76 €

	2 485,88 €	43%	1 068,93 €
	1 792,66 €	35%	627,43 €
	1 792,66 €	35%	627,43 €
	1 792,66 €	60%	1 075,60 €
	4 494,70 €	70%	3 146,29 €
	566,36 €	60%	339,82 €
	1 792,66 €	52%	932,18 €
	1 792,66 €	60%	1 075,60 €
	3 497,88 €	75%	2 623,41 €
	566,36 €	60%	339,82 €
	513,93 €	65%	334,05 €
	513,93 €	65%	334,05 €
	1 792,66 €	52%	932,18 €
	1 792,66 €	60%	1 075,60 €
	2 485,88 €	75%	1 864,41 €
	2 293,60 €	35%	802,76 €
	1 792,66 €	43%	770,84 €
	4 504,82 €	60%	2 702,89 €
	566,36 €	60%	339,82 €
	1 473,88 €	52%	766,42 €
	1 792,66 €	52%	932,18 €
	2 485,88 €	65%	1 615,82 €
	2 485,88 €	60%	1 491,53 €
	4 504,82 €	65%	2 928,13 €
	1 473,88 €	60%	884,33 €
	2 293,60 €	52%	1 192,67 €
	1 792,66 €	60%	1 075,60 €
	559,94 €	52%	291,17 €
	1 792,66 €	35%	627,43 €

	4 494,70 €	52%	2 337,24 €
	2 293,60 €	52%	1 192,67 €
	121,52 €	43%	52,25 €
	513,93 €	70%	359,75 €
	121,52 €	60%	72,91 €
	1 792,66 €	60%	1 075,60 €
	513,93 €	65%	334,05 €
	4 504,82 €	52%	2 342,51 €
	98,75 €	60%	59,25 €
	2 293,60 €	60%	1 376,16 €
	3 497,88 €	60%	2 098,73 €
	2 293,60 €	60%	1 376,16 €
	121,52 €	52%	63,19 €
	2 293,60 €	70%	1 605,52 €
	1 792,66 €	52%	932,18 €
	1 969,76 €	52%	1 024,28 €
	2 293,60 €	52%	1 192,67 €
	513,93 €	70%	359,75 €
	2 293,60 €	60%	1 376,16 €
	559,94 €	60%	335,96 €
	1 792,66 €	65%	1 165,23 €
	2 293,60 €	65%	1 490,84 €
	2 293,60 €	60%	1 376,16 €
	2 293,60 €	75%	1 720,20 €
	566,36 €	60%	339,82 €
	4 527,96 €	60%	2 716,78 €
	1 485,04 €	60%	891,02 €
	2 308,00 €	60%	1 384,80 €
	2 948,08 €	60%	1 768,85 €

	2 308,00 €	52%	1 200,16 €
	119,22 €	65%	77,49 €
	2 308,00 €	43%	992,44 €
	2 308,00 €	43%	992,44 €
	218,22 €	65%	141,84 €
	2 308,00 €	65%	1 500,20 €
	2 308,00 €	65%	1 500,20 €
	4 527,96 €	65%	2 943,17 €
	1 805,08 €	65%	1 173,30 €
	2 308,00 €	75%	1 731,00 €
	2 501,04 €	80%	2 000,83 €
	1 805,08 €	65%	1 173,30 €

Em suma, o Requerente alega que, do valor global de € 100.304,22, foi “(...) liquidado pela AT, € 58.024,83, correspondente ao valor da componente cilindrada e € 45.268,25 ao valor da componente ambiental”, acrescentando que, “(...) relativamente à componente cilindrada, aquele valor foi deduzido das reduções resultante do número de anos de uso dos veículos, conforme as percentagens indicadas nas DAVs (...)”.

Ou seja, embora o Requerente tenha procedido ao pagamento dos impostos liquidados, “(...) considera que as liquidações efetuadas do ISV estão feridas de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental ou CO2”. Neste sentido, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, sustenta que o vício de ilegalidade resulta da circunstância de não ter sido considerada qualquer percentagem de redução do imposto relativamente à antiguidade do veículo e à componente ambiental, em violação ao artigo 110º TFUE.

Segundo o Requerente, “face a esta manifesta ilegalidade, o Impugnante, em 14/12/2020, requereu junto da Alfandega de Aveiro ao abrigo do disposto na 2.ª parte do n.º

1 do art. 78º da LGT, a revisão das liquidações dos referidos impostos liquidados referentes aos veículos acima identificado (...)”.

O Requerente refere que *“tal pedido de revisão não foi, até à presente data, objeto de decisão, pelo que, nos termos do disposto no artigo 57.º da LGT, aquele pedido foi indeferido tacitamente”*.

Ademais, o Requerente sustenta que *“É entendimento pacífico do STA que este erro, 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 dos contribuintes (...)”*, pelo que *“(…) efetuado este pedido de revisão e tendo o mesmo sido indeferido, está o impugnante em tempo de (...) impugnar estas liquidações”*.

Nestes termos, entende o Requerente que lhe deve ser restituída *“(…) a quantia de € 27.734,92 cobrada em excesso, acrescida de juros indemnizatórios (...)”*.

III. SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral Singular encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 5.º e 6.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

A Requerida, nas suas alegações a veio invocar a exceção de caducidade do direito de ação, que cumpre tomar conhecimento preliminarmente.

III. 1 – DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

A Requerida nas suas alegações vem sustentar que o presente pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo, pelo que no seu posicionamento verificar-se-á a exceção de caducidade do direito de ação. Para tanto, entre o demais, alega que:

“3. As liquidações foram efetuadas de acordo com o previsto no CISV, com aplicação das taxas e reduções previstas nos artigos 7.º e 11.º e respetivas tabelas, na redação em vigor à data das introduções no consumo/liquidações, resultante da Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016;

4. Em 17.12.2020 a Requerente apresentou na Alfândega de Aveiro pedido de revisão oficiosa relativamente a liquidações resultantes de 77 DAV, conforme processo de revisão da mesma alfândega, incluído no PA, sendo que, no presente processo arbitral, vêm impugnadas 71 liquidações (cf. Doc. 1 junto com o PPA).

5. Na pendência do processo de revisão oficiosa o Requerente apresentou em 01.07.2021, o presente pedido de pronúncia arbitral do indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado junto da alfândega.

*6. O mesmo pedido veio a ser objeto de **decisão de rejeição e indeferimento por despacho do diretor da Alfândega de Aveiro de 06.08.2021, notificada ao Requerente em 11.08.2021**, conforme resulta da documentação que integra o Processo Administrativo constituído pelos procedimentos atinentes à declaração de introdução no consumo dos veículos e pelo processo de revisão oficiosa. (negrito nosso)*

(...)

8. E não obstante o tribunal deva conhecer oficiosamente das exceções dilatórias (artigo 578.º do CPC), mais se dirá que teria que ser considerada

a caducidade do direito de ação por intempestividade do pedido de pronúncia arbitral (PPA).

9. É que, impugnando o Requerente, no presente pedido arbitral, liquidações efetuadas em 2018, 2019 e 2020, na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa o mesmo é extemporâneo dado que o ato impugnado não é o ato de indeferimento do pedido de revisão, mas as liquidações de ISV.

10. Efetivamente, atentos o pedido e a causa de pedir invocados no pedido arbitral, constata-se que o Requerente não se refere ao ato de indeferimento do pedido de revisão e respetivos fundamentos, os quais foram notificados ao Requerente em 07.04.2021, através do ofício n.º..., de 05.04.2021, da Alfândega de Aveiro, para efeitos do exercício do direito de audiência prévia.

11. Não decorrendo do PPA qualquer referência aos fundamentos do pedido de revisão oficiosa, antes aludindo, exclusivamente, às liquidações do ISV

(...)

15. O Requerente não deduziu pedido arbitral para impugnação do ato de indeferimento do pedido de revisão visando os fundamentos do indeferimento, designadamente, a sua extemporaneidade e, por essa via, alcançar a impugnação das liquidações de ISV.

16. Ora, tendo o Requerente optado por apresentar o pedido arbitral para impugnação das liquidações de ISV, sendo que estas foram efetuadas nos anos de 2018, 2019 e 2020, à data do pedido, que ocorreu em 01.07.2021, já tinha decorrido o prazo para apresentação do pedido arbitral (o que é conforme com a jurisprudência arbitral, designadamente com a recente decisão proferida no proc. 426/2021-T).

17. Destarte, dispondo a alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), em conjugação com o n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo, que a impugnação da liquidação de imposto deve ser apresentada no prazo de 90 dias a contar

da data de pagamento, verifica-se a caducidade do direito de ação porquanto o pedido arbitral resulta extemporâneo.

*18. E, constituindo a caducidade do direito de ação exceção perentória, que impede e extingue o efeito jurídico dos factos articulados pelo Requerente e, sendo de conhecimento oficioso, leva à absolvição da AT do pedido (cf. artigos 576.º n.ºs 1 e 3 e 579.º, ambos do Código de Processo Civil, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).
(...)”.*

Ainda para sustentar a sua posição, menciona a recente douta decisão arbitral, do CAAD, proferida em 10.03.2022, no âmbito do processo 426/2021-T (Maria do Rosário dos Anjos), em que resulta o seguinte:

*“Certo é que, concluindo que a Requerente deduziu o seu pedido arbitral para impugnação da liquidação de ISV, (...) e não do indeferimento do pedido de revisão, ao qual não faz referência e cujos fundamentos não impugnou, não resta dúvida sobre a extemporaneidade do pedido arbitral
(...)*

*Em suma, a Requerente não deduziu pedido arbitral para impugnação do ato de indeferimento do pedido de revisão e, por essa via, alcançar a impugnação da liquidação de ISV, porque se o fizesse teria de atacar os fundamentos do indeferimento, entre os quais, a sua extemporaneidade.
(...)*

Outra conclusão resultaria em manifesta violação do princípio do dispositivo.

Por força do que vem exposto constata-se que o pedido arbitral é extemporâneo pela verificação da caducidade do direito de ação, a qual é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria que se encontra excluída da disponibilidade das partes, constitui uma exceção perentória, nos termos previstos no artigo 89º, nºs 1,2 e 4, alínea k) do CPTA, bem

assim como dos artigos 576º, nº 3 e 579º do CPC, o que impede o conhecimento do mérito e conduz à absolvição do pedido”.

Porém, adiante-se, desde já, que o caso da jurisprudência do CAAD mencionado é diferente daquele que nos apresenta os presentes autos, uma vez que naquele o pedido de pronúncia arbitral ocorreu após ter existido uma decisão expressa do pedido de revisão oficiosa da liquidação do imposto. Por seu turno, nos presentes autos, à data em que o Requerente fez o pedido de pronúncia arbitral ainda não existia decisão sobre o pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV.

Logo, o Requerente desconhecia os termos finalísticos da decisão que viria posteriormente a ser tomada. Por essa circunstância, o Requerente impugnou tais atos tributários com base no indeferimento tácito, pelo facto de terem decorridos 4 (quatro) meses sobre o pedido de revisão oficiosa sem que existisse decisão final sobre a mesma.

Consequentemente, as situações são bem diversas.

Por seu lado, o Requerente respondendo à referenciada exceção de caducidade do direito de ação vem referir, entre o demais, que:

“1. Constitui jurisprudência consolidada que a revisão dos atos tributários pela Administração Tributária pode ser também requerida pelos sujeitos passivos, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços. Ac. STA de 04.05.2016.

2.Sendo que é também entendimento pacífico da jurisprudência daquele Tribunal, que este erro, 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 – Ver Ac. STA, proc. 886/14, de 19.11.2014; Ac. STA, proc.

407/15, de 04.05.2016; Ac. TCAS, proc. 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017, entre muitos outros que se poderiam citar.

3. A este propósito transcreve-se pela sua importância, parte do acórdão proferido no proc. 886/14, de 19.11.2014: “(...) esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto, como também o erro de direito. Em abono da última conclusão refere igualmente a jurisprudência que (...) tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266.º da Constituição como o art. 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei (...)”.

4. Este entendimento foi também o seguido na muita jurisprudência deste Tribunal Arbitral, da qual se destacam, a título exemplificativo, as decisões proferidas nos proc. 331/2020-T, 329/2020-T, 297/2020-T e 293/2020-T.

5. Nos presentes autos, ao contrário do alegado pela requerida, o impugnante não impugnou o despacho de indeferimento do seu pedido de revisão, mas sim a liquidação do ISV.

Ora, como *infra* se fundamentará, é entendimento deste Tribunal Arbitral, que o presente pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.

No caso em análise, o Requerente apresentou em 14 de Dezembro de 2020, junto da Alfândega de Aveiro, um pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV acima identificadas, com fundamento no disposto no artigo 78º da LGT. Pelo que a Requerida tinha quatro meses para dar resposta, isto é, até 14 de abril de 2021, sob pena de a 15 de abril de 2021 se verificar o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV.

No caso em apreço, foi isso que se verificou, tendo em consideração que a 15 de abril de 2021 não existia decisão notificada sobre o procedimento administrativo em causa, mas tão só a notificação do projeto de decisão, que, no entanto, não constitui a decisão final, até porque o Requerente exerceu no procedimento administrativo o direito de audição prévia. Aliás, do processo administrativo junto aos autos, verifica-se que tal decisão apenas foi notificada em **10 de agosto de 2021**, pelo ofício ..., de 09-08-21, cujo correspondente aviso de receção foi assinado pelo Requerente em **11 de agosto de 2021**. Nesta data, o Requerente já havia efetuado o pedido de pronúncia arbitral, que ocorreu em **01 de julho de 2021**, ou seja, antes de ter sido notificado da decisão sobre o pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV.

Consequentemente, à data de entrada do referido pedido de pronúncia arbitral, não podia o Requerente fazer referência como pretende a Requerida à decisão de indeferimento e aos seus respetivos fundamentos, porque efetivamente os mesmos ainda não eram definitivamente conhecidos (mas tão só os constantes do projeto de decisão, que não era autonomamente impugnável).

Assim, a sua impugnação teve por base o indeferimento tácito que se verificou a 15 de abril de 2021. E isso mesmo faz referência o Requerente na sua petição, nomeadamente, no seu ponto 74., quando refere que *“Tal pedido de revisão não foi, até à presente data, objeto de decisão pelo que, nos termos do disposto no art. 57.º da LGT, aquele pedido foi indeferido tacitamente”*.

Logo, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT, face à data em que se considera ter ocorrido o indeferimento tácito. Porém, nem por isso, se deverá deixar de apreciar se o pedido de revisão oficiosa da liquidação é tempestivo, dado o período decorrido entre o pagamento das liquidações e o pedido deduzido junto da Requerida.

Ora, os pagamentos dos impostos, referentes ao ISV, ocorreram nas datas indicadas em cada uma das DAV, tendo o primeiro deles ocorrido em 01.03.2018 e o último deles ocorrido em 22.10.2020.

O artigo 78º, nº 1 da LGT, na redação em vigor à data da apresentação do pedido de revisão das liquidações de ISV identificadas nos autos, estabelecia que:

“a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Neste âmbito, e no que diz respeito ao previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (fundamento invocado pelo Requerente da fundamentação do pedido de pronúncia arbitral), quando aí se refere que “(...) requereu junto da Alfândega de Aveiro, ao abrigo do disposto na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, a revisão das liquidações dos referidos impostos liquidados referentes aos veículos (...)”, constitui jurisprudência assente que a revisão dos atos tributários pela Administração Tributária pode ser também requerida, pelos sujeitos passivos, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços (2ª parte).

Neste sentido, veja-se o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 04-05-2016 (proferido no processo nº 407/15), nos termos do qual se refere que:

*“é hoje jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, 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 (...), **também o***

contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento” (negrito nosso)

Isto significa, que o sujeito passivo pode também aproveitar o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT, desde que o pedido de revisão oficiosa seja formulado com o referido fundamento de erro imputável aos serviços.

Nesta matéria, para efeitos de determinação do que deverá entender-se por erro imputável aos serviços refira-se, nomeadamente, o teor do Acórdão do TCAS (processo nº 1349/10.0BELRS), de 23-03-2017, nos termos do qual se afirma que:

*“(…). O regime de revisão do acto tributário previsto no art.º.78, da L.G.T., consubstancia uma das quatro possibilidades de reacção que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei (...). Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do art.º.78, n.º.1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no art.º.78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (cfr. parte final do n.º.1, do art.º.78), a injustiça grave ou notória (cfr.n.º.4, do art.º.78) ou a duplicação de colecta (cfr.n.º.6, do art.º.78, da L.G.T.). (...). O conceito de erro imputável aos serviços a que alude o art.º.78, n.º.1, 2ª. parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer vício (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só erros, **estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito**, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro. Por outras palavras, o dito erro*

imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial. (...)” (negrito e sublinhado nosso).

E, de acordo com o teor do Acórdão do TCAS n.º 1058/10.0BELRS, de 31-01-2019 (relator Conselheiro Jorge Cortês):

*“(...) o erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, **no âmbito do qual se enquadra a violação das normas de direito da UE**” (negrito e sublinhado nosso).*

Ora, no pedido de revisão oficiosa apresentado, o Requerente invocou como fundamentação para o mesmo que:

“(...) a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – art. 11.º do CISV com a redação introduzida pela Lei do Orçamento para 2017 – viola o art. 110.º do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia), conforme foi já declarado por acórdão transitado em julgado do Tribunal de Justiça da União Europeia.

(...)

Esta norma, que esteve na base da liquidação do imposto pago pelo requerente, viola frontalmente o art. 110.º do TFUE.”.

Assim, e seguindo o defendido no Acórdão do TCAS de 31-01-2019, acima citado, a alegada violação do direito comunitário “(...) configura erro de direito, a enquadrar no conceito de erro imputável aos serviços e que, assim sendo (...) o pedido de revisão é o meio

processual adequado para suscitar a apreciação do vício de violação do direito comunitário por parte de norma da legislação nacional, por ser imputável aos serviços”.

No mesmo sentido, vide Acórdão do STA n.º 018/10.5BELRS, de 3 de Junho de 2020 (relator Conselheiro José Gomes Correia).

Igualmente, com relevância para os presentes autos, a douta decisão do CAAD, de 01.04.2021, proferida no âmbito do processo 317/2020-T, pronunciou-se nos seguintes termos:

“Desde logo, convém notar que não reveste qualquer relevância o facto de a Requerente ter invocado o n.º 1 do artigo 78.º da LGT como um todo, sem especificar se pretendia enquadrar-se na primeira (erro não imputável aos serviços) ou na segunda parte da norma (erro imputável aos serviços). Não compete à Requerida escolher, por sua conveniência, a parte em que a Requerente se enquadra, retirando, sem qualquer suporte, que esta teria invocado somente a primeira parte do n.º 1, quando não o fez.

Por outro lado, o vício que a Requerente imputa aos atos de liquidação de ISV, de violação do Direito da União Europeia, é, ao contrário do que defende a Requerida, um erro de direito imputável aos serviços, na aceção do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Com efeito, a legalidade não se cinge à dimensão dos atos legislativos previstos no artigo 112.º da CRP e inclui o bloco de normas e princípios supraordenados, como a Constituição e o Direito primário e derivado da União Europeia acolhido ex professo pelo artigo 8.º, n.º 4 da CRP.

A subordinação “à Constituição e à lei” que o artigo 266.º, n.º 2 da CRP postula não pode, assim, deixar de compreender o Direito da União Europeia.”.

Nesta conformidade, o pedido de revisão apresentado pelo Requerente, em 14 de dezembro de 2020, com fundamento em erro imputável aos serviços (podendo, por isso, ser apresentado no prazo de 4 anos após as liquidações), por ser tempestivo para a apreciação da alegada ilegalidade dos atos de liquidação de ISV em crise (com o fundamento apontado), admite que do seu indeferimento tácito possa ser apresentado pedido de pronúncia arbitral.

Com efeito, a este respeito refira-se que, quanto ao prazo de interposição do pedido de pronúncia arbitral, de acordo com o disposto na alínea d), do n.º 1, do artigo 102.º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, da *“formação da presunção de indeferimento tácito”*, que ocorre nos termos do artigo 57.º, n.º 1, da LGT, ao estabelecer que *“o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses (...)”*, sendo que, de acordo com o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado *“no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)”*.

Ora, dado que o Requerente não foi notificado pela Requerida, no prazo de quatro meses, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV em crise, apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 01.07.2021, pelo que se verificando o indeferimento tácito a 15.04.2021, conforme acima fundamentado, este pedido considera-se tempestivamente interposto.

À face do exposto, julga-se improcedente a exceção de caducidade do direito de ação.

IV. DA FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão do processo arbitral, importa atender à seguinte

factualidade, que se julga provada:

- A. O Requerente introduziu em Portugal, com origem na Alemanha, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Itália e Países Baixos, os seguintes veículos automóveis usados ligeiros de passageiros, apresentando para o efeito, junto da Alfândega de Aveiro, as respetivas Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV) – que constam do processo administrativo:

MARCA	MODELO	ORIGEM	ENTRADA T.N.	MATRÍCULA	DAV
		FRANÇA	10/09/2017		2017/
		FRANÇA	20/11/2017		2017/
		FRANÇA	16/04/2018		2018/
		ALEMANHA	28/05/2018		2018/
		FRANÇA	28/05/2018		2018/
		FRANÇA	16/10/2017		2017/
		FRANÇA	16/03/2018		2018/
		FRANÇA	21/07/2018		2018/
		FRANÇA	13/08/2018		2018/
		ALEMANHA	14/09/2018		2018/
		FRANÇA	20/09/2018		2018/
		FRANÇA	23/07/2018		2018/
		ALEMANHA	20/07/2018		2018/
		FRANÇA	21/04/2018		2018/
		FRANÇA	21/11/2018		2018/
		FRANÇA	28/05/2018		2018/
		ALEMANHA	19/12/2018		2018/
		ALEMANHA	30/06/2018		2018/
		FRANÇA	25/03/2019		2019/
		ALEMANHA	22/01/2019		2019/

		BÉLGICA	18/02/2019		2019/
		FRANÇA	14/01/2019		2019/
		FRANÇA	12/10/2018		2018/
		FRANÇA	27/02/2018		2018/
		FRANÇA	24/06/2019		2019/
		FRANÇA	29/03/2019		2019/
		BÉLGICA	24/06/2019		2019/
		FRANÇA	10/05/2019		2019/
		ITÁLIA	22/08/2019		2019/
		ITÁLIA	26/02/2019		2019/
		FRANÇA	12/02/2019		2018/
		FRANÇA	31/07/2019		2019/
		FRANÇA	29/11/2018		2018/
		FRANÇA	29/11/2018		2018/
		ESPANHA	30/07/2019		2019/
		FRANÇA	26/08/2019		2019/
		ESPANHA	26/02/2019		2019/
		FRANÇA	30/07/2019		2019/
		ALEMANHA	01/10/2019		2019/
		P. BAIXOS	12/08/2019		2019/
		DINAMARCA	12/10/2019		2019/
		FRANÇA	11/09/2019		2019/
		ALEMANHA	01/10/2019		2019/
		FRANÇA	14/10/2019		2019/
		FRANÇA	09/08/2019		2019/
		ALEMANHA	06/11/2019		2019/
		FRANÇA	08/10/2019		2019/
		FRANÇA	18/12/2018		2019/
		BÉLGICA	25/10/2019		2019/

		ALEMANHA	05/09/2019		2019/
		FRANÇA	02/12/2019		2019/
		FRANÇA	20/01/2020		2020/
		FRANÇA	23/07/2019		2019/
		FRANÇA	26/01/2020		2020/
		BÉLGICA	11/03/2020		2020/
		FRANÇA	06/11/2019		2019/
		FRANÇA	26/02/2020		2020/
		ALEMANHA	13/02/2020		2020/
		BÉLGICA	26/02/2020		2020/
		FRANÇA	09/06/2020		2020/
		ESPANHA	18/02/2020		2020/
		FRANÇA	23/07/2020		2020/
		ESPANHA	03/04/2020		2020/
		ESPANHA	26/02/2020		2020/
		ESPANHA	12/03/2020		2020/
		FRANÇA	07/07/2020		2020/
		FRANÇA	23/07/2020		2020/
		FRANÇA	14/08/2020		2020/
		BÉLGICA	26/02/2020		2020/
		ALEMANHA	16/08/2020		2020/
		FRANÇA	11/08/2020		2020/

B. No Quadro T das DAV identificadas em A. identificam-se as liquidações de ISV, que incidiram sobre cada uma das viaturas nelas referidas, como a seguir se indicam - que constam do processo administrativo:

DAV	LIQUIDAÇÃO	DATA	MONTANTE	DATA
-----	------------	------	----------	------

N.º	ISV	DE LIQUIDAÇÃO		DE PAGAMENTO
2017/	2018/ 2018/	01/03/2018. 28/02/2018	1 833,77 €	01/03/2018
2017/	2018/	01/03/2018	2 306,78 €	02/03/2018
2018/	2018/	05/06/2018	1 402,16 €	05/06/2018
2018/	2018/	19/06/2018	1 679,34 €	19/06/2018
2018/	2018/	06/07/2018	1 804,13 €	06/07/2018
2017/	2018/	06/07/2018	3 366,54 €	06/07/2018
2018/	2018/	17/07/2018	1 670,37 €	17/07/2018
2018/	2018/	23/07/2018	1 097,41 €	23/07/2018
2018/	2018/	25/09/2018	1 804,13 €	25/09/2018
2018/	2018/	27/09/2018	3 774,10 €	27/09/2018
2018/	2018/	17/10/2018	2 243,33 €	17/10/2018
2018/	2018/	29/10/2018	765,61 €	29/10/2018
2018/	2018/	30/10/2018	761,61 €	30/10/2018
2018/	2018/	05/12/2018	1 231,35 €	05/12/2018
2018/	2018/	06/12/2018	953,99 €	06/12/2018
2018/	2018/	20/12/2018	1 780,16 €	20/12/2018
2018/	2018/	21/12/2018	2 363,05 €	21/12/2018
2018/	2019/	30/01/2019	1 535,93 €	30/01/2019
2019/	2019/	04/04/2019	1 236,04 €	04/04/2019
2019/	2019/	10/05/2019	421,07 €	13/05/2019
2019/	2019/	17/05/2019	1 221,57 €	17/05/2019
2019/	2019/	21/05/2019	949,01 €	21/05/2019
2018/	2019/	04/07/2019	1 813,89 €	04/07/2019
2018/	2019/	08/07/2019	1 580,08 €	08/07/2019
2019/	2019/	15/07/2019	1 512,31 €	15/07/2019
2019/	2019/	22/07/2019	1 175,28 €	22/07/2019

2019/	2019/	22/07/2019	1 295,46 €	22/07/2019
2019/	2019/	31/07/2019	1 087,93 €	31/07/2019
2019/	2019/	08/08/2019	585,46 €	08/08/2019
2019/	2019/	19/08/2019	1 402,16 €	19/08/2019
2018/	2019/	26/08/2019	4 175,59 €	26/08/2019
2019/	2019/	26/08/2019	2 116,38 €	26/08/2019
2018/	2019/	02/09/2019	216,43 €	02/09/2019
2018/	2019/	03/09/2019	739,91 €	03/09/2019
2019/	2019/	17/09/2019	137,29 €	17/09/2019
2019/	2019/	23/09/2019	935,99 €	23/09/2019
2019/	2019/	27/09/2019	765,61 €	27/09/2019
2019/	2019/	30/09/2019	1 648,83 €	30/09/2019
2019/	2019/	03/10/2019	100,00 €	03/10/2019
2019/	2019/	08/10/2019	1 239,17 €	08/10/2019
2019/	2019/	22/10/2019	2 428,49 €	22/10/2019
2019/	2019/	06/11/2019	1 932,89 €	06/11/2019
2019/	2019/	26/11/2019	212,80 €	26/11/2019
2019/	2019/	27/11/2019	1 273,81 €	27/11/2019
2019/	2019/	30/12/2019	949,01 €	30/12/2019
2019/	2020/	02/01/2020	1 161,21 €	02/01/2020
2019/	2020/	06/01/2020	1 422,66 €	06/01/2020
2019/	2020/	08/01/2020	739,91 €	08/01/2020
2019/	2020/	24/01/2020	1 239,17 €	24/01/2020
2019/	2020/	28/01/2020	540,67 €	28/01/2020
2019/	2020/	05/02/2020	864,36 €	05/02/2020
2020/	2020/	27/02/2020	2 176,31 €	27/02/2020
2019/	2020/	03/03/2020	2 289,65 €	03/03/2020
2020/	2020/	11/03/2020	1 159,13 €	11/03/2020
2020/	2020/	13/03/2020	463,47 €	13/03/2020

2019/	2020/	17/04/2020	1 203,59 €	17/04/2020
2020/	2020/	20/05/2020	1 109,20 €	20/05/2020
2020/	2020/	17/06/2020	1 118,00 €	17/06/2020
2020/	2020/	29/06/2020	2 843,69 €	29/06/2020
2020/	2020/	29/06/2020	1 479,36 €	18/08/2020
2020/	2020/	20/07/2020	130,47 €	20/07/2020
2020/	2020/	17/08/2020	1 446,58 €	17/08/2020
2020/	2020/	18/08/2020	2 261,72 €	18/08/2020
2020/7/	2020/	19/08/2020	209,10 €	19/08/2020
2020/	2020/	01/09/2020	1 825,79 €	01/09/2020
2020/	2020/	02/09/2020	1 130,16 €	02/09/2020
2020/	2020/	23/09/2020.	1 067,76 €	23/09/2020
	2020/	24/09/2020		25/09/2020
2020/	2020/	02/10/2020	1 649,77 €	02/10/2020
2020/	2020/	06/10/2020	1 523,16 €	06/10/2020
2020/	2020/	08/10/2020	2 854,01 €	08/10/2020
2020/	2020/	22/10/2020	869,10 €	22/10/2020

- C. No Quadro R de cada uma das DAV está identificado o ISV que incidiu sobre a “*Componente Cilindrada*” (num total de € 139.493,06), a respetiva redução devida pelo número de anos de uso aplicável sobre aquela componente (num total de € 81.468,21) e o ISV que incidiu sobre a “*Componente Ambiental*”, sem qualquer redução (num total de € 45.268,25).
- D. O Requerente pagou a totalidade do imposto de ISV nas datas indicadas em B., em conformidade com o evidenciado no Quadro T de cada uma das referidas DAV.
- E. A cada um dos veículos acima identificados foi atribuída uma matrícula nacional, em conformidade com o evidenciado no Quadro M de cada uma das DAV:

MARCA	MODELO	ORIGEM	MATRÍCULA	DAV
-------	--------	--------	-----------	-----

		FRANÇA		2017/
		FRANÇA		2017/
		FRANÇA		2018/
		ALEMANHA		2018/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2017/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		ALEMANHA		2018/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		ALEMANHA		2018/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		ALEMANHA		2018/
		ALEMANHA		2018/
		FRANÇA		2019/
		ALEMANHA		2019/
		BÉLGICA		2019/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2019/
		BÉLGICA		2019/
		FRANÇA		2019/
		ITÁLIA		2019/

		ITÁLIA		2019/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2018/
		FRANÇA		2018/
		ESPANHA		2019/
		FRANÇA		2019/
		ESPANHA		2019/
		FRANÇA		2019/
		ALEMANHA		2019/
		P. BAIXOS		2019/
		DINAMARCA		2019/
		FRANÇA		2019/
		ALEMANHA		2019/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2019/
		ALEMANHA		2019/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2019/
		BÉLGICA		2019/
		ALEMANHA		2019/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2020/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2020/
		BÉLGICA		2020/
		FRANÇA		2019/
		FRANÇA		2020/
		ALEMANHA		2020/

		BÉLGICA		2020/
		FRANÇA		2020/
		ESPANHA		2020/
		FRANÇA		2020/
		ESPANHA		2020/
		ESPANHA		2020/
		ESPANHA		2020/
		FRANÇA		2020/
		FRANÇA		2020/
		FRANÇA		2020/
		BÉLGICA		2020/
		ALEMANHA		2020/
		FRANÇA		2020/

- F.** O Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado, de acordo com as datas evidenciadas em cada uma das DAV, mas considera que as liquidações de ISV identificadas estão feridas de um vício de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, por não ter sido considerada qualquer percentagem de redução do imposto naquela componente, em função da antiguidade do veículo, o que o Requerente calcula em € 27.734,92.
- G.** O Requerente apresentou, em 14.12.2020, junto da Alfândega de Aveiro, um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de ISV acima identificados, interposto ao abrigo do disposto no artigo 78 da Lei Geral Tributária (LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços (doc. nº 6 anexado pelo Requerente) peticionando a anulação parcial daquelas liquidações.
- H.** A Requerente foi notificada, através do Ofício nº ..., de 05-04-21, do despacho do Senhor Diretor da Alfândega de Aveiro, de 03-02-2021, relativo à intenção de indeferir o pedido de revisão oficiosa apresentado com base nos seguintes argumentos conclusivos (Cfr. Processo administrativo apresentado pela Requerida):

E) CONCLUSÃO

Nestes termos, considerando que:

- i. O pedido de revisão tem como fundamento as liquidações de ISV resultantes das DAVs identificadas em 1º;
- ii. O Requerente é parte ilegítima, no que se refere às liquidações de ISV resultantes das DAVs identificadas em 8º;
- iii. O fundamento do pedido de revisão é a ilegalidade dos atos, por desconformidade da norma de liquidação com o direito comunitário;
- iv. As liquidações foram efetuadas em conformidade com o disposto no artigo 11º do CISV;
- v. No que respeita às DAVs referidas em 20º, a petição foi apresentada depois do termo do prazo legal estabelecido no n.º 1 do artigo 70º do C.P.P.T., aplicável ex vi artigo 78º, n.º 1, 1ª parte, da L.G.T.;
- vi. O prazo ali previsto é um prazo de caducidade o seu decurso extingue o direito de reação contra o ato de liquidação;
- vii. Não se verifica qualquer erro imputável aos serviços, que possa legitimar o Requerente a aproveitar do prazo de 4 anos previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78º;
- viii. Apesar do tempestivo, o pedido referente às DAVS identificadas em 31º é improcedente, porque a AT está subordinada ao princípio da legalidade e as liquidações foram efetuadas em observância do disposto no CISV;
- ix. O Requerente não está em condições de aproveitar das (alegadas) decisões do CCAD sobre a matéria;

x. A alteração legislativa decorrente da Lei do Orçamento de Estado Para 2021 não tem feitos retroativos,

Propomos a rejeição do pedido de revisão no que respeita às liquidações resultantes das DAVs identificadas em 20º, por se mostrar extemporâneo, e o seu indeferimento no que respeita às DAVs referidas em 31º.

- I.** Através do mesmo ofício foi o Requerente notificado para exercer, querendo, no prazo de 15 dias, o respetivo direito de audição (Cfr. Processo administrativo).
- J.** O Requerente apresentou o seu direito de audição dentro do prazo, em 12.04.2021, reiterando a argumentação apresentada com o pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de ISV em crise, requerendo a sua anulação parcial (cfr. Processo administrativo).
- K.** Tendo o pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV sido remetido pelo Requerente em 14.12.2020, sem que até 14.04.2021 (inclusive) tenha sido tomada uma decisão definitiva sobre tal pedido, em 15.04.2021 verificou-se o seu indeferimento tácito.

- L.** O Requerente foi notificado, em 10.08.2021 (após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral) através do Ofício n.º ..., de 09.08-21, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos atos de ISV identificados, proferido pelo Senhor Diretor da Alfândega de Aveiro, em 06.08.2021 (Cfr. Processo administrativo).
- M.** O Requerente apresentou, em 01.07.2021 (antes do indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV), o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, peticionando a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas e, bem assim, o reembolso do montante de ISV que considera ter pago em excesso (€ 27.734,92), acrescido de juros indemnizatórios.

A.2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

A.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentados pelas Partes (pedido de pronúncia arbitral, alegações da Requerida e resposta do Requerente à matéria de exceção) e nos documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e

consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

B.1. Desconformidade do artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV com o artigo 110.º do TFUE

B.1.1. Quadro legal

O Requerente não contesta que a AT liquidou o ISV relativo às viaturas usadas que adquiriu noutros Estados-Membros da União Europeia nos exatos termos estatuídos nos artigos 7.º e 11.º do Código do ISV. Porém, questiona a conformidade da fórmula de cálculo e da taxa do imposto estabelecidas no artigo 11.º, n.º 1 desse Código para veículos usados com matrículas atribuídas por outros Estado-Membros da União, que considera discriminatória das viaturas provenientes desses Estados em relação às viaturas usadas nacionais e, por

consequente, incompatível com o Direito da União Europeia, face ao teor do artigo 110.º do TFUE.

Neste âmbito, importa proceder ao confronto do regime nacional aplicável com o princípio não discriminatório constante do citado artigo 110.º do TFUE, para o que se transcrevem os artigos 7.º e 11.º do Código do ISV, na parte relevante para a apreciação do objeto desta ação (redação em vigor à data dos factos¹):

“Artigo 7.º

Taxas normais - automóveis

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:

- a) Aos automóveis de passageiros;*
- b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia.*

TABELA A

Componente cilindrada

[...]

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle - NEDC)

[...]

Componente ambiental

¹ Trata-se da redação introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016.

Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - WLTP)

[...]

2. *A tabela B, a seguir indicada, tem em conta exclusivamente a componente cilindrada, sendo aplicável aos seguintes veículos:*

- a) Na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm;*
- b) Na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;*
- c) Aos automóveis abrangidos pelos n.ºs 2 e 3 do artigo seguinte, nas percentagens aí previstas;*
- d) Aos automóveis abrangidos pelo artigo 9.º, nas percentagens aí previstas.*

TABELA B

Componente cilindrada

[...]

3. *Ficam sujeitos a um agravamento de (euro) 500 no total do montante do imposto a pagar os veículos ligeiros equipados com sistema de propulsão a gasóleo, sendo o valor acima referido reduzido para (euro) 250 relativamente aos veículos ligeiros de mercadorias referidos no n.º 2 do artigo 9.º, com exceção dos veículos que apresentarem nos respetivos certificados de conformidade ou, na sua inexistência, nas homologações técnicas, um valor de emissão de partículas inferior a 0,002 g/km.*

4. *Sempre que o imposto relativo à componente ambiental apresentar um resultado negativo, será o mesmo deduzido ao montante do imposto da componente cilindrada, não podendo o total do imposto a pagar ser inferior a (euro) 100, independentemente do cálculo que resultar da aplicação da tabela A ou da tabela B.*

5. *A cilindrada dos automóveis movidos por motores Wankel corresponde ao dobro da cilindrada nominal, calculada nos termos do Regulamento das Homologações CE de Veículos, Sistemas e Unidades Técnicas Relativo às Emissões Poluentes, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 202/2000, de 1 de setembro.*

6. *Nas situações previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º, o montante do imposto a pagar é o que resulta da diferença entre o imposto incidente sobre o veículo após a respetiva operação, atento o tempo de uso entretanto decorrido, e o imposto originariamente pago, exceto nos casos de mudança de chassis, em que o imposto é devido pela totalidade.*

7. *(Revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro).*

8. *Os veículos que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, exclusivamente de gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural ou bioetanol, são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasolina.*

9. *Os veículos que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, de biodiesel são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasóleo.”*

“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
Componente cilindrada

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano	10
.....	20
Mais de 1 a 2 anos	28
.....	35
Mais de 2 a 3 anos	43
.....	52
Mais de 3 a 4 anos	60
.....	65
Mais de 4 a 5 anos	70
.....	75
Mais de 5 a 6 anos	80
.....	
Mais de 6 a 7 anos	
.....	
Mais de 7 a 8 anos	
.....	
Mais de 8 a 9 anos	
.....	
Mais de 9 a 10 anos	
.....	

Mais de 10 anos	
.....	

2. Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

3. Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:

$$ISV = ((V/VR) \times Y) + C$$

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.

4. Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1.

5. (Revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro).”

No que se refere aos artigos 110.º e 191.º do TFUE, os mesmos dispõem nos seguintes moldes:

“Artigo 110.º

(ex-artigo 90.º TCE)

Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.”

“Artigo 191.º

(ex-artigo 174.º TCE)

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

- a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente,*
- a proteção da saúde das pessoas,*
- a utilização prudente e racional dos recursos naturais,*
- a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.*

2. A política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de 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.

Neste contexto, as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de proteção do ambiente incluirão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.

3. Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a União terá em conta:

- os dados científicos e técnicos disponíveis,*
- as condições do ambiente nas diversas regiões da União,*
- as vantagens e os encargos que podem resultar da atuação ou da ausência de atuação,*
- o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.*

4. A União e os Estados-Membros cooperarão, no âmbito das respetivas atribuições, com os países terceiros e as organizações internacionais

competentes. As formas de cooperação da União podem ser objeto de acordos entre esta e as partes terceiras interessadas.

O disposto no parágrafo anterior não prejudica a capacidade dos Estados-Membros para negociar nas instâncias internacionais e celebrar acordos internacionais.”

B.1.2. Jurisprudência do Tribunal de Justiça

A tributação em ISV das viaturas usadas provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia resultava, à data dos factos, da utilização das taxas normais do ISV também aplicadas às viaturas novas, previstas no artigo 7.º do respetivo Código, tendo em conta as tabelas e escalões da componente cilindrada e da componente ambiental (o nível de emissão de dióxido de carbono), corrigidas pela aplicação de percentagens de redução em relação à componente cilindrada, em função do tempo de uso das viaturas, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV (aplicável somente a veículos usados), sendo a redução tanto maior quanto mais antiga a viatura.

Assim, a percentagem de redução da taxa incidente na componente cilindrada das viaturas em estado de uso, atendia à desvalorização comercial média dos veículos, em função do tempo de utilização.

Porém, tal redução de taxa não se encontrava prevista para a componente ambiental, o que equivalia a tratar os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental. Desta forma, a tributação destes veículos usados era superior ao montante da taxa residual de ISV incorporada em veículos usados já matriculados no território nacional com o mesmo tempo de uso, diferenciação passível de configurar uma discriminação entre as viaturas usadas nacionais e as viaturas usadas provenientes da União Europeia que, segundo a Requerente, é proibida pelo artigo 110.º do TFUE.

Neste domínio, importa compulsar a jurisprudência do Tribunal de Justiça que se pronunciou sobre o tema da incompatibilidade de normas nacionais que tributam de forma agravada os veículos provenientes de outros Estados-Membros quando comparados com os similares nacionais.

Segundo o Tribunal de Justiça, os Estados-Membros têm a liberdade de estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, em função de critérios objetivos. Contudo, essa diferenciação só é compatível com o Direito Europeu se prosseguir objetivos também eles compatíveis com as exigências do Tratado e do direito derivado e se as suas modalidades forem de molde a evitar *“qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, das importações provenientes dos outros Estados-Membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes”*².

Crerios como idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo, o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais são considerados objetivos e podem ser utilizados pelos Estados-Membros³. Apesar disso, *“um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares”*⁴.

Deste modo, o Tribunal de Justiça interpreta o disposto no primeiro parágrafo do artigo 110.º do TFUE⁵ como uma exigência de, **independentemente do caráter ambiental do objetivo e do fundamento do imposto automóvel, ser “tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objeto de tributação, visto que esse imposto se caracteriza por ser apenas cobrado uma vez quando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no Estado-Membro em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor.”**⁶ (negrito nosso)

² Acórdão do Tribunal de Justiça, de 05.10.06, C-290/05, proferido no processo *Ákos Nadásdi*.

³ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 16.06.16, C-200/15, *Comissão Europeia/ República Portuguesa* e, bem assim, o acórdão *Ákos Nadásdi*.

⁴ Acórdão *Ákos Nadásdi supra* referido.

⁵ Anterior artigo 90.º do Tratado da Comunidade Europeia (“TCE”) a que se refere a jurisprudência até 2009.

⁶ Acórdão *Ákos Nadásdi supra* referido.

Na perspetiva do Tribunal de Justiça, para que um sistema de tributação dos veículos usados “importados”⁷, que tome em consideração a depreciação efetiva dos veículos com base em critérios gerais, seja compatível com o artigo 114.º do TFUE⁸ é “*necessário que o mesmo esteja organizado de modo a excluir, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a qualquer sistema deste tipo, todo e qualquer efeito discriminatório*”⁹, devendo garantir que a “importação” de um veículo proveniente de outro Estado-Membro não exceda o montante do imposto residual incorporado em veículos equivalentes ou similares já matriculados no território nacional¹⁰.

Tendo o Tribunal de Justiça decidido, no processo Comissão/República Helénica, C-74/06, de 20.09.07, que a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbiam por força do artigo 90.º do TCE (atual 110.º do TFUE) ao aplicar “*um critério único de depreciação assente na antiguidade do veículo automóvel e ao fixar uma redução de 7% para os veículos automóveis cuja antiguidade seja de seis a doze meses ou de 14% para os veículos automóveis cuja antiguidade seja de um ano*”, uma vez que tal critério não garante que o imposto devido não exceda o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já registados no território nacional.

Posição que é reforçada no processo *Ioan Tatu*, C-402/09, de 07.04.11, declarando o Tribunal que “[o] artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro crie um imposto sobre a poluição que incide sobre os veículos automóveis no momento da sua primeira matrícula nesse Estado-Membro, se esta medida fiscal for estruturada de tal maneira que desencoraje a colocação em circulação, no referido Estado-Membro, de veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros, sem, por outro

⁷ Na verdade, do ponto de vista técnico estamos perante aquisições intracomunitárias de bens, pelo que a expressão importação será referida entre aspas.

⁸ Anterior artigo 95.º do TCE.

⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 22.02.01, proferido no processo *Gomes Valente*. Posição que está em linha com a jurisprudência anterior deste Tribunal aí citada: acórdão *Comissão/Dinamarca*, C-47/88) de 11.12.90; acórdão *Nunes Tadeu*, C-345/93, de 09.03.95; acórdão *Comissão/Grécia*, C-375/95, de 23.10.97; e acórdão *Outokumpu*, C-213/96, de 02.04.1998.

¹⁰ Acórdão *Gomes Valente* acima referido.

lado, desencorajar a compra de veículos usados da mesma idade e com o mesmo desgaste no mercado nacional”.

Para o Tribunal de Justiça, a tomada em consideração da desvalorização real dos veículos é o parâmetro central. O que não implica necessariamente que cada um dos veículos tenha de ser avaliado casuisticamente ou sujeito a uma prova pericial, podendo os Estados-Membros fixar o valor dos veículos usados através de tabelas de percentagens fixas, calculadas com base nos supramencionados critérios objetivos. No entanto, os critérios empregues têm de garantir, em todos os casos, um valor dos veículos usados (base de incidência) que seja muito próximo do seu valor real, como afirmado no processo *Comissão/República Portuguesa*, C-200/15, de 16.06.2016, em que estava em causa precisamente a aferição da compatibilidade do artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV, na redação anterior à Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (“LOE2017”), tendo o Tribunal decidido que Portugal não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE.

O facto decisivo foi, neste caso, o de a legislação portuguesa à data ter um sistema de tributação em ISV que, por um lado, conduzia a que o imposto incidente sobre um veículo novo posto em circulação em Portugal fosse igual ao imposto devido por um veículo usado [“importado”] há menos de 1 ano e, por outro lado, limitava a desvalorização dos veículos automóveis usados há mais de 5 anos a 52%, independentemente do estado geral desses veículos.

Partindo do pressuposto de que *“o valor de mercado de um veículo automóvel começa a diminuir a partir da data da sua compra ou da sua entrada em circulação e que esta diminuição continua para além do quinto ano da sua utilização”*, o Tribunal de Justiça conclui que *“a regulamentação nacional em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo a pagar pelos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros para Portugal e utilizados há menos de um ano ou há mais de cinco anos é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que [...] os veículos usados*

importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE.”

Subsequentemente, no processo Manuel dos Santos, C-640/17, de 17.04.18, o Tribunal de Justiça reitera a aplicação do parâmetro da “*perfeita neutralidade das imposições internas no que respeita à concorrência entre os produtos que já se encontram no mercado nacional e os produtos importados*”, a respeito do Imposto Único de Circulação, considerando não ser a legislação nacional consentânea com o disposto no artigo 110.º do TFUE ao não tributar os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados em Portugal antes de 1981 e, simultaneamente, sujeitar a imposto os veículos similares matriculados noutra Estado-Membro antes de 1981 (quando matriculados em Portugal, pela primeira vez, após essa data), o que favorecia a venda de veículos usados nacionais e desencorajava a importação de veículos usados similares.

Mais recentemente, o posicionamento do TJUE no acórdão de 2 de setembro de 2021, no âmbito do processo C-169/20, que opunha a Comissão Europeia e a República Portuguesa, em que se discutia, entre o demais, a componente do imposto de registo calculada com base nas emissões de dióxido de carbono e a não consideração da desvalorização do veículo. Aí decidiu-se que:

“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.”.

(...)

“o artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de

*mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros. Este artigo é violado **sempre** que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado” (negrito e sublinhado nosso).*

Assim, o acórdão acabado de citar, decidiu que:

*“a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 110.º 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**”.*

Com efeito, o TJUE sobre o modelo de tributação português dos veículos usados “importados” de outros países da União Europeia, plenamente aplicável às liquidações de ISV dos presentes autos, sustenta no identificado acórdão de 2 de setembro de 2021 (processo C-169/20) que:

*“um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. 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’ (negrito nosso).

Como bem refere o mencionado acórdão do TJUE (processo C-169/20):

“(…) a legislação nacional que institui o imposto em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo para os veículos usados importados em Portugal de outros Estados-Membros é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. Por conseguinte, a referida legislação não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares já presentes no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE.”.

Com efeito, a redação do art.º 11.º, do CISV, à data das liquidações de ISV, quanto à questão da componente ambiental, é discriminatório, como reconhece a jurisprudência comunitária quando sustenta que *“(…) em qualquer caso, (...), tal imposto (...) continuaria a ser discriminatório em relação aos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, uma vez que o referido imposto excederia o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares comprados e registados no território nacional”.*

De notar ainda que o acórdão de 2 de setembro de 2021 (processo C-169/20), decidiu que embora *“(…) ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre Veículos, os contribuintes possam optar por um método alternativo de cálculo do imposto em causa, requerendo ao diretor da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efetiva do veículo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais de uma norma essencial do Tratado FUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado”.*

Em síntese, a jurisprudência do Tribunal de Justiça é unânime no sentido de reclamar uma identidade de tratamento – tão próxima da realidade quanto possível – dos veículos usados “importados” face aos veículos usados já matriculados no território nacional com o mesmo tempo de uso, atenta a taxa residual de ISV incorporada nestes últimos.

De acordo com o Tribunal de Justiça são diversos os critérios objetivos que os Estados-Membros podem utilizar para determinar essa desvalorização, designadamente a idade, a cilindrada e a classificação assente em considerações ambientais, conforme sucede no Código do ISV. Porém, como acima assinalado, a aplicação destes critérios, incluindo os ambientais, não pode resultar num imposto automóvel que onere mais os veículos oriundos de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

B.1.3. Quadro legal Análise Concreta

O artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV, objeto de discussão nos presentes autos, foi objeto de alterações posteriores à decisão, desfavorável para Portugal, da ação por incumprimento movida pela Comissão Europeia (processo C-200/15).

Com efeito, a Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, passou a admitir a desvalorização do veículo incidente sobre o critério cilindrada tendo em conta uma percentagem de redução de 10% no decurso primeiro ano de utilização, a qual aumenta de forma progressiva até 80% para veículos com mais de 10 anos (anteriormente não era tida em conta qualquer desvalorização dos veículos usados importados com menos de 1 ano e a desvalorização dos veículos era limitada a 52% o que, como acima referido, o Tribunal de Justiça julgou desconforme ao artigo 110.º do TFUE, no processo C-200/15).

Posteriormente, já no âmbito da referida redação introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, a Comissão voltou a entender que a legislação nacional não é compatível com o disposto no artigo 110º do TFUE, na medida em que os veículos usados admitidos em

território nacional, provenientes de outros Estados membros são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado nacional e, nessa medida, instaurou junto do TJUE, em 23-04-2020, uma ação contra o Estado Português, peticionando àquele Tribunal de Justiça:

“(...) que declare que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE” (sublinhado nosso).

Face ao peticionado pela Comissão, o TJUE já se pronunciou em 02-09-2021 (Acórdão proferido no âmbito do processo C-169/20, de 02.09.2021), tendo aquele Tribunal apreciado a matéria no sentido de:

“43. (...) recordar que, embora os Estados-Membros sejam, na verdade, livres de estabelecer um sistema de tributação diferenciada para certos produtos e, portanto, de definir as modalidades de cálculo do imposto de registo de modo a ter em conta considerações relacionadas com a proteção do ambiente, não é menos verdade que essas modalidades devem, nomeadamente, ser suscetíveis de evitar qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, relativamente às importações provenientes de outros Estados-Membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes, em conformidade com o artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, EU:C:1998:155, n.º 30, e de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 59).

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).

45. Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que o objetivo de proteção do ambiente poderia ser realizado de forma mais completa e coerente fazendo incidir um imposto anual sobre qualquer veículo que entrasse em circulação num Estado-Membro, o qual não beneficiaria o mercado nacional dos veículos usados em detrimento da colocação em circulação de veículos usados importados de outros Estados-Membros e seria, além disso, conforme com o princípio do poluidor-pagador (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 60).

46. Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110.º TFUE.

47. Em seguida, a República Portuguesa alega, em substância, que a componente ambiental do imposto em causa constitui, na realidade, um imposto autónomo, distinto da componente deste imposto calculada em função da cilindrada do veículo em causa.

48. A este respeito, importa observar que, no artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, a componente ambiental é apresentada como um

dos dois elementos utilizados para o cálculo de um imposto único e não como um imposto distinto. Além disso, e em qualquer caso, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, tal imposto distinto continuaria a ser discriminatório em relação aos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, uma vez que o referido imposto excederia o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares comprados e registados no território nacional.

*49. Por outro lado, importa salientar que, embora, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre Veículos, os contribuintes possam optar por um método alternativo de cálculo do imposto em causa, requerendo ao diretor da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efetiva do veículo, **resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais de uma norma essencial do Tratado FUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado** (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 34)” (negrito nosso).*

E, em consequência, conclui o TJUE que:

*“51. (...) **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**” (sublinhado nosso).*

Complementarmente, refira-se que de acordo com o artigo 4º do TFUE,

“(…) as competências que não sejam atribuídas à União nos Tratados pertencem aos Estados-Membros” (n.º 1), sendo que “os Estados-Membros tomam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União” (n.º 4).

E, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1 do TFUE,

“a Comissão promove o interesse geral da União e toma as iniciativas adequadas para esse efeito. A Comissão vela pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adotadas pelas instituições por força destes. Controla a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia”. (negrito nosso)

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

E foi exatamente isto que a Comissão fez com a interposição da ação por incumprimento, nos termos do artigo 258.º TFUE, que deu entrada em 23 de abril de 2020 (processo C-169/20).

Sem prejuízo da referida jurisprudência, já decorria da alteração legislativa referida e da jurisprudência do Tribunal de Justiça, anterior, que a específica redação do artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV, na versão em vigor à data dos factos [2017 a 2020], se afigurava análoga às que já haviam sido objeto de pronúncia por parte daquele Tribunal.

Com efeito, a parametria fundamental subjacente à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça é a de o artigo 110.º não admitir a diferenciação fiscal entre os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros e os veículos nacionais usados com características equiparadas.

Ora, tal critério não pode julgar-se satisfeito se uma das componentes da tributação do imposto automóvel nacional aplicada a veículos novos – a componente ambiental – não sofre qualquer desvalorização ou redução quando se trata da admissão de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros. Assim, na componente ambiental, estes veículos acabam por comportar uma tributação equivalente à de um veículo novo, sem atender à normal depreciação que um usado forçosamente tem. Pelo que, desta forma, o tratamento dos usados provenientes da União Europeia acaba por ser desfavorável quando comparado com o dos usados nacionais, atento imposto (meramente) residual contido nestes últimos, concluindo-se que o 11.º, n.º 1 do Código do ISV é, por essa razão, incompatível com o comando anti discriminatório que o artigo 110.º do TFUE contém.

Este é também o sentido da jurisprudência arbitral, conforme se pode constatar das decisões proferidas nos processos do CAAD n.ºs 572/2018-T, de 03.04.2019; 346/2019-T, de 02.11.2019; 350/2019-T, de 27.01.2020; 348/2019-T, de 31.01.2020; 498/2019-T, de 31.01.2020; 466/2019-T, de 06.03.2020; 660/2019-T, de 15.06.2020; 872/2019-T, de 25.06.2020; 98/2020-T, de 30.10.2020; e 386/2021-T, de 30.11.2021

Neste âmbito, transcrevem-se os seguintes excertos ilustrativos:

“[...] o art. 11.º do CISV está em clara desconformidade com o disposto no art. 110.º do TFUE, visto que, por via da exclusão de qualquer redução quanto à componente ambiental, se sujeitam os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado

nacional – o que, como se viu, é contrário ao que tem sido a orientação do TJUE no que diz respeito à interpretação do referido art. 110.º”¹¹

Ou:

“62. Ora, ao conferir a percentagem de redução apenas sobre a componente de cilindrada, o legislador português está a tratar os veículos usados provenientes de outro EM como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental, não refletindo o respetivo tempo de uso.

63. O que, só por si, faz com que a tributação destes veículos usados seja superior ao montante da taxa residual de ISV incorporada em veículos usados já matriculados em território nacional com o mesmo tempo de uso.

64. E leva a que Portugal esteja a cobrar imposto sobre os veículos usados “importados” de outros EM, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.”¹²

Ou ainda:

“[...] a tributação automóvel pode assentar em critérios objetivos, como sejam o tipo de motor, a cilindrada e, inclusivamente, uma classificação assente em considerações ambientais. Porém, quando aplicados a veículos usados importados de outros Estados-Membros, o montante de imposto cobrado não pode exceder o montante que se contém no valor residual de veículos usados similares já registados no Estado-Membro de importação. É, pois, constante a orientação do Tribunal de Justiça, no que concerne à interpretação daquele artigo 110.º quando referido a tributação automóvel:

¹¹ V. processo arbitral n.º 466/2019-T.

¹² V. processo arbitral n.º 660/2019-T.

um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares. [...]

Nestes termos, julga-se incompatível com o direito comunitário a norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional.”¹³

Impõe-se, desta forma concluir que a não redução da componente ambiental no cômputo do ISV devido pela admissão de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia inquina o n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV por constituir uma discriminação (negativa) desses veículos, desconforme ao disposto no artigo 110.º do TFUE.

Esta conclusão não é afastada pelo argumento de que o legislador nacional atendeu, no artigo 11.º, n.º 1 do CISV, a que a componente ambiental se destina a compensar os efeitos nefastos que os veículos automóveis causam ao ambiente, em linha com a política da União no domínio do ambiente, definida no artigo 191.º do TFUE¹⁴, e com o disposto no artigo 66.º da CRP sobre o direito ao ambiente e qualidade de vida. Acrescenta que o regime fiscal visa, de forma idêntica, o cumprimento das responsabilidades ambientais assumidas no âmbito do Protocolo de Quioto e do Acordo de Paris.

Segundo este raciocínio, do artigo 191.º do TFUE extrair-se-ia uma norma de adequação ao artigo 110.º do TFUE, pelo que estaríamos perante uma discriminação permitida.

¹³ V. processo arbitral n.º 498/2019-T.

¹⁴ Este artigo consagra o princípio da proteção do ambiente e do poluidor pagador.

Na verdade, a preservação do ambiente constitui um objetivo fundamental, devendo a política fiscal compatibilizar-se com a mesma e, na medida do possível, contribuir para este desiderato. No entanto, segundo entendemos, na presente ação arbitral não é posto em crise esse ponto de vista.

A questão que se coloca nos autos não é a da escolha entre uma solução ambientalmente responsável e outra que não o seja. O legislador nacional pode (e deve) adotar medidas fiscais que promovam e salvaguardem o ambiente. Dito isto, terá, contudo, de o fazer na mesma medida para os produtos nacionais e para aqueles que são procedentes de outros Estados-Membros da União Europeia, não lhe sendo lícito discriminar desfavoravelmente os veículos de outros Estados-Membros por razões ambientais sem que faça recair o mesmo agravo sobre os veículos nacionais. Foi, aliás, este entendimento que o Tribunal de Justiça claramente subscreveu no caso *Ioan Tatu*, C-402/09.

Perfilhando idêntica posição, refere a decisão arbitral 98/2020-T:

“44. [...] a preocupação ambiental pode ser entendida diversamente pelos diferentes Estados-membros, conduzindo a regimes mais ou menos exigentes, inclusivamente em termos fiscais, mas esses regimes hão-de respeitar o princípio da igualdade e não discriminação.

45. A leitura do art. 191.º TFUE (e bem assim das regras constitucionais relativas ao ambiente) não impõe qualquer adequação do princípio da neutralidade fiscal, pela simples razão que não existe qualquer conflito entre elas.

46. A invocação do princípio da equivalência merece a mesma apreciação: pode o legislador entender deve onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária – tal como refere a Requerida -, mas isso não lhe permite taxar de forma agravada os veículos usados importados.”

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que o disposto no artigo 11º do Código do ISV, nas datas em que se efetuaram as liquidações de ISV aqui impugnadas, estava em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE, porquanto aquele artigo não podia, em conformidade com o que este artigo dispõe, calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro Estado membro sem ter em conta a depreciação dos mesmos.

E, neste caso, o imposto calculado não poderia ser superior ao montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado membro de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.

Com efeito, entende-se que a legislação portuguesa não era, nas datas a que se reportam as liquidações de ISV impugnadas, compatível com o disposto no artigo 110º do TFUE, na medida em que os veículos usados admitidos em território nacional, provenientes de outros Estados membros eram sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado português, uma vez que a sua depreciação não é plenamente tida em conta. Com efeito, no cálculo do imposto, a parte do ISV que incide sobre a componente ambiental era, nas datas a que se reportam as referidas liquidações de ISV, igual para todos os veículos usados, com a mesma cilindrada, adquiridos noutros Estados membros, independentemente da sua antiguidade, gerando-se assim as consequências discriminatórias já assinaladas.

Por isso, reitera-se a conclusão de que as liquidações de ISV objeto do presente pedido arbitral padecem de ilegalidade, na parte em que não foi considerada a redução de imposto sobre a componente ambiental, impondo-se a sua anulação parcial.

Em consequência, entende-se que a legislação portuguesa vertida no artigo 11º do Código do ISV, na redação em vigor nas datas em que as liquidações aqui impugnadas foram efetuadas (entre 01.03.2018 e 22.10.2020), não está em conformidade com o disposto no direito da União Europeia, designadamente no artigo 110.º do TFUE (aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP), pelo que determina este Tribunal Arbitral que será de anular

parcialmente os atos tributários de ISV objeto do pedido arbitral porquanto os mesmos padecem de ilegalidade na parte em que não foi considerada aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto naquele artigo 110º do TFUE.

De notar que a redação do artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV a partir de 01.01.2021 foi modificada, pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (LOE2021), passando a prever percentagens de redução, não só tendo em conta a componente cilindrada, mas também a componente ambiental¹⁵.

C. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente finaliza o seu pedido no sentido da condenação da AT (Requerida) a *“(...) ser condenada a restituir ao impugnante a quantia de € 27.734,92 cobrada em excesso, acrescida dos juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor à data do pagamento, desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição”*.

Dispõe o artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que: *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

Prevê ainda o artigo 100.º do indicado compêndio normativo que **“A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade,**

¹⁵ Cabe referir a este respeito que a Comissão Europeia no final de 2019 iniciou os contactos preliminares com o Governo português, na perspetiva de propor uma nova ação por incumprimento contra o Estado português, relativa ao artigo 11.º, n.º 1 do Código do ISV, na versão vigente à data dos factos. Independentemente da questão de saber se esta alteração legislativa elimina totalmente a discriminação, certo é que passa a incluir a componente ambiental.

compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

Com efeito, determinando o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deverá o mesmo ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário, ou seja, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do ato tributário. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.

Posto isto, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Pois, os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efetuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Na sequência da declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação de ISV identificado na medida do peticionado pelo Requerente, e nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), **“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações**

necessários para o efeito”, pelo que terá de haver lugar ao reembolso parcial do montante pago pelo Requerente, relativos ao ISV na parte em que a liquidação se deve considerar anulada, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade já assinalada.

Assim, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT, estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, o Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia de ISV paga indevidamente, os quais serão contados de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61.º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da efetiva restituição.

D. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC (ex vi 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Consequentemente, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerida.

E. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no processo e ordenando-se o

reembolso ao requerente da quantia total de ISV liquidada e suportada em excesso, no montante de € 27.734,92;

- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até ao integral reembolso (restituição).
- c) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo.

F. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € 27.734,92.

G. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 27.734,92, correspondente ao valor da liquidação de ISV impugnada pelo Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

III.REMESSA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT, dispõe-se que “*Sempre que seja recusada a aplicação de uma norma, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, constante de convenção*”

internacional, ato legislativo ou decreto regulamentar, o tribunal arbitral notifica o representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua redação atual”.

No caso em apreço desaplica-se a norma do artigo. 11.º, n.º 1, do CISV, por violação das normas do Direito da União Europeia, nomeadamente, do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Pelo que se ordena a notificação da presente decisão arbitral ao representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação.

Notifique-se as Partes e o Ministério Público

Lisboa, 28 de julho de 2022

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira