

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 289/2021-T

Tema: ISV – admissão em território nacional de veículo automóvel usado proveniente de outro Estado membro da EU – artigo 11º do CISV.

DECISÃO ARBITRAL¹

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 13 de Julho de 2021, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. **A..., Lda.**, Pessoa Colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º .../..., ..., em Fafe (adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 5 de Maio de 2021, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. A Requerente vem deduzir “*impugnação da liquidação do ISV (...)*” efectuada sobre os veículos automóveis identificados nos autos, com fundamento em ilegalidade por (alegada) violação do disposto no artigo 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), peticionando a restituição do imposto (alegadamente) pago em excesso, no montante total de EUR 2.979,94, acrescido dos juros indemnizatórios.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

1.3. Adicionalmente, a Requerente peticiona ainda que, caso subsistam dúvidas “(...) *sobre a interpretação e aplicação do disposto no art. 110º do TFUE, deve este Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça para a interpretação da mesma à luz do Tratado*”, formulando no pedido arbitral a seguinte questão:

O TJUE deverá esclarecer “(...) *se a norma constante do art. 11 do CISV, viola ou não o disposto no referido artigo do Tratado, porquanto discrimina negativamente os veículos usados admitidos no estado português, provenientes de um outro Estado membro, relativamente aos que são matriculados e comercializados em Portugal*”.

1.4. Com o pedido arbitral a Requerente arrolou duas testemunhas.

1.5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 6 de Maio de 2021 e notificado, na mesma data, à Requerida.

1.6. Em 24 de Junho de 2021, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

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

1.8. Em 13 de Julho de 2021, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral (na mesma data) no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso

quisesse, solicitar a produção de prova adicional (despacho notificado em 14 de Julho de 2021).

- 1.9. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.10. A Requerida, dentro do prazo concedido, não apresentou Resposta nem remeteu ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
- 1.11. Por despacho arbitral de 6 de Outubro de 2021, “(...) *ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT (...)*”, decidiu o Tribunal Arbitral que não havia interesse em inquirir as Testemunhas apresentadas pela Requerente, dado que a questão controvertida nos presentes autos ser exclusivamente de direito e, em consequência, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, bem como foram as Partes dispensadas da apresentação de alegações.
- 1.12. Assim, no despacho referido no ponto anterior, foi designado o dia 2 de Novembro de 2021 para efeitos de prolação da decisão arbitral e foi ainda a Requerente advertida que, até à data da prolação da decisão arbitral, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD (o que veio a efetuar em 18 de Outubro de 2021).

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente começa por referir que “(...) introduziu em Portugal (...), em 10.05.2017, o veículo automóvel de passageiros, usado, marca ..., a que foi atribuída a matrícula ... (...)” e em “(...) 13.04.2018, importou o veículo automóvel de passageiros, usado, marca ..., a que foi atribuída a matrícula ... (...)”, “veículos provenientes da Alemanha e da Bélgica, ambos Estados membros da EU”, “e com a primeira matrícula registada nesses referidos países”.
- 2.2. Esclarece a Requerente que “no cumprimento das suas obrigações legais, designadamente tributárias, (...) procedeu às declarações aduaneira dos referidos veículos, tendo a AT procedido à liquidação do ISV (...), no valor global de € 5.241,86 (2.606,60 + 2.635,26) (...)”, “imposto que foi integralmente pago (...)” pela Requerente.
- 2.3. Segunda a Requerente, “deste valor liquidado pela AT, € 516,93 (260,37 + 256,56), corresponde ao valor da componente cilindrada e € 3.724,93 (1.850,04 + 1.874,89) ao valor da componente ambiental”, “sendo que, relativamente à componente cilindrada, aquele valor foi deduzido da redução resultante do número de anos de uso dos veículos, ou seja, o valor de € 2.067,72 (1.026,25 + 1.041,47)”, não tendo havido qualquer redução relativamente à componente ambiental.
- 2.4. Apesar da Requerente “(...) ter procedido ao pagamento do imposto liquidado, sem o que não poderia legalizar o veículo para poder circular em Portugal, considera que a liquidação efetuada (...) está ferida de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental (...)”, “(...) porque a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação (...) viola o art. 110º do TFUE (...), conforme foi já declarado por acórdão transitado em julgado do Tribunal de Justiça da União Europeia”.
- 2.5. Neste âmbito, defende a Requerente que “o Imposto sobre Veículos (...) tem por incidência, entre outros factos tributários, a admissão de veículos tributáveis (...) em

território nacional provenientes de outro Estado-membro da União Europeia”, “incidência, que se aplica aos veículos novos e usados (...)”, sendo que “o cálculo do ISV incide sobre a cilindrada dos veículos e as suas emissões de CO2, ou seja, a componente cilindrada e a componente ambiental”.

- 2.6. Ora, “*de acordo com a redação inicial do art. 11º do CISV, no caso da admissão de veículos usados, aplicava-se no cálculo de imposto uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo*”, “*redução essa equiparável à desvalorização comercial média dos veículos usados comercializados no mercado nacional*” e que “*(...) era crescente, tendo o seu início após o primeiro ano de uso e o seu termo no final do quanto ano de uso*”.
- 2.7. Contudo, “*desde a entrada em vigor deste art. 11º e da tabela anexa, que os importadores de automóveis usados admitidos em Portugal originários de outro Estado-membro, reclamaram junto das entidades competentes o facto desta tabela de reduções discriminar negativamente os veículos admitidos, (...), em Portugal, relativamente aos veículos usados transacionados em Portugal*”.
- 2.8. Segundo a Requerente, “*(...) na redação inicial do art. 11º, esta redução apenas se aplicava a componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO2), provocando, também por este motivo, um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros, já que, relativamente aos veículos originariamente matriculados em Portugal, a desvalorização incidia sobre as duas componentes*” (sublinhado da Requerente).
- 2.9. Ora, segundo a Requerente, “*perante esta opção do legislador, os importadores desses veículos (...) reagiram junto de várias instâncias públicas (...)*” “*no sentido de serem eliminados os tratamentos desiguais e discriminatórios dados aos veículos usados admitidos em Portugal, relativamente aos veículos usados matriculados e*

comercializados em Portugal”, porquanto este tratamento “(...) determinava que um veículo usado proveniente de outro Estado-membro, pagasse mais ISV, relativamente aos veículos idênticos matriculados em Portugal”, “o que se traduzia numa violação clara do disposto no art. 110º do TFUE (...)”.

- 2.10. Segundo a Requerente, *“fruto destas reclamações, a Comissão Europeia instaurou o processo por infração 2009/... contra a República Portuguesa, com base no facto de não ser tida em conta a depreciação dos veículos para efeitos do cálculo da componente ambiental do ISV”, “processo que foi encerrado após uma pertinente alteração ao Código do ISV, introduzida pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12 (...)”, sendo que “(...) com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, não ficando, contudo, sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do 10º ano de uso e após os 5 anos de uso” (sublinhado da Requerente).*
- 2.11. Ora, *“face à manutenção desta divergência nos cálculos de ISV entre os veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros estados-membros, e conseqüente tratamento desigual destes últimos, a Comissão Europeia instaurou um novo processo que revestiu a natureza de ação por incumprimento contra a República Portuguesa (...)”, tendo sido proferido Acórdão pelo TJUE em 16-06-2016, que a Requerente parcialmente transcreve e anexa cópia (sublinhado da Requerente).*
- 2.12. Assim, *“na sequência deste acórdão que declarou o incumprimento pela República Portuguesa do art. 110º do TFUE, o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV (...)”, “alteração concretizada através de uma nova redação do art. 11º do CISV e da tabela D que integra esse mesmo artigo” sendo que “analisada essa tabela, concluiu-se que o Estado Português respeitou o decidido pelo Tribunal Europeu naquele referido acórdão, ao alargar as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-a até aos 10 e mais anos de uso” (sublinhado da Requerente).*

- 2.13. *“Todavia, a par desta alteração, foi introduzida uma outra, bem mais gravosa para o cálculo do ISV”* porquanto segundo a Requerente, *“(…) o legislador, com a nova redação dada ao art. 11º, voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental (…)”* (sublinhado da Requerente).
- 2.14. Neste âmbito, reitera a Requerente que *“(…) a norma (…)* que esteve na base da *liquidação do imposto pago pelo Impugnante, viola frontalmente o art. 110º do TFUE (…)*” pois permitiu *“(…) que a Administração Fiscal [cobrasse] um imposto sobre os veículos importados, com base num valor superior ao valor real do veículo”, “onerando-os com uma tributação fiscal superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional”, “onerando esses veículos com um ISV mais elevado, tomando-os mais caros, relativamente a veículos equivalentes matriculados em Portugal”,* concluindo a Requerente que aquela norma do Código do ISV *“(…) viola diretamente o disposto no art. 110º do TFUE”*.
- 2.15. Nestes termos, entende a Requerente que *“a AT quando procedeu a liquidação do ISV (…), não levou em consideração o número de anos de uso do veículo na sua componente ambiental, tendo apenas considerado essa redução na componente cilindrada”, “tendo-o feito com o recurso a uma norma jurídica que viola o direito europeu (…)* que, como tal, *esta ferida de ilegalidade”*.
- 2.16. Segundo a Requerente, *“esta ilegalidade, foi objeto de uma queixa apresentada em 20.07.2017 junto da Comissão Europeia, que deu origem a instauração de um processo de infração contra Portugal (…)*”, *“que deu origem a emissão do parecer fundamentado pela CE, na sequência do qual esta entidade decidiu, em 12.02.2020, interpor contra Portugal uma nova ação no Tribunal de Justiça da União Europeia (…)*”.
- 2.17. Adicionalmente, entende a Requerente que *“(…) o reconhecimento desta alegada ilegalidade, foi já reconhecida também pelo próprio Governo e posteriormente pela*

Assembleia da República, ao propor e aprovar, respetivamente, através da Lei do Orçamento para 2021, a alteração do art. 110º do CISV”, “mediante a qual reintroduziu nesta nova redação uma tabela de desvalorização pelo número de anos de uso dos veículos também relativamente à componente CO2”.

- 2.18. Alega a Requerente que *“muito embora esta proposta não reponha a legalidade desta norma jurídica na sua plenitude (...) é claramente um reconhecimento da ilegalidade da anterior redação daquela norma legal, reconhecimento esse em clara contradição com a posição que a Requerida (...) tem mantido nas liquidações do ISV e nas oposições que repetidamente tem apresentado aos inúmeros pedidos de impugnação das mesmas liquidações”.*
- 2.19. Adicionalmente, peticiona a Requerente que *“(...) se subsistirem dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no art. 110º do TFUE, deve este Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial (...) ao Tribunal de Justiça para a interpretação da mesma a luz do Tratado”,* formulando a questão que pretende ver esclarecida.
- 2.20. Esclarece ainda a Requerente que requereu *“face a esta manifesta ilegalidade, (...) , em 18.12.2020, (...) junto da Alfândega de Leixões ao abrigo do disposto no art. 78º da LGT, a revisão da liquidação do referido imposto liquidado (...)”, tendo “tal pedido de revisão [sido] indeferido, por despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões (...)”, situação com a qual a Requerente não concorda porquanto alega que “é entendimento pacífico da jurisprudência 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 do contribuinte (...)”.*²

² Neste sentido, refere a Requerente o Acórdão do STA, proc. 886114, de 19.11.2014; o Acórdão do STA, proc. 407115 de 04.05.2016; o Acórdão do TCAS, proc. 1349110.OBELRS, de 23.03.2017, *“(...) entre muitos outros que se poderiam citar”.* Segundo a Requerente, *“este entendimento é também o que resulta da aplicação do disposto no nº 2 do art. 266º da CRP e do art. 55º da LGT, que impõem à administração tributária uma atuação conforme a lei”.*

2.21. Entende ainda a Requerente que “*não tendo (...) contribuído por qualquer forma para essa liquidação ilegal do imposto*”, “*(...) pode (...) requerer a revisão do ato tributário no prazo de quatro anos da respetiva liquidação - e que esse pedido pode ter como fundamento a ilegalidade do ato*” alegando assim que está “*(...) em tempo de (...) impugnar esta liquidação*”.

2.22. Nestes termos, conclui a Requerente o pedido arbitral, peticionando que este seja julgado provado e procedente:

2.22.1. “*(...) procedendo-se à anulação parcial da liquidação do ISV, de forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11º do CISV à componente ambiental*” e;

2.22.2. Que a Requerida seja “*(...) condenada a restituir (...) a quantia de € 2.979,94 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*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida não apresentou a sua Resposta no prazo legalmente notificado para o efeito.

4. SANEADOR

4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.³

³ No caso em análise, a Requerente apresentou em 18-12-2020, junto da Alfândega de Leixões, um pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV nº 2017/..., de 10-05-2017 e nº 2018/..., de 12-04-2018, com fundamento no disposto na 2ª parte do nº 1 do artigo 78º da LGT. O pagamento do imposto ocorreu, respectivamente, em 10-05-2017 e em 13-04-2018. Ora, 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 pela Requerente no pedido de revisão apresentado), quando aí se refere que “*a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada (...) por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação (...), com fundamento em erro imputável aos serviços*”, constitui jurisprudência assente que a revisão dos actos tributários pela Administração Tributária pode ser também requerida, pelos sujeitos passivos, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte). Neste sentido, veja-se o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 04-05-2016 (proferido no processo n.º 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*” (sublinhado nosso). Ou seja, pode também o sujeito passivo aproveitar o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º 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 n.º 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, 2.ª 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. (...)*” (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*” (sublinhado nosso).

Ora, no pedido de revisão oficiosa apresentado, a Requerente invocou como fundamentação para o mesmo que “*(...) a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação (...) viola o art.º 110 do TFUE (...)*”, porquanto aquela “*(...) redação do artigo 11.º do CISV (...) limitando a tabela de redução para cálculo do ISV à componente cilíndrica e excluindo-a da componente ambiental (...) viola frontalmente o art. 110.º do TFUE*”, entendendo assim o Requerente serem parcialmente ilegais as liquidações de ISV em crise.

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).

Nesta conformidade, o pedido de revisão apresentado pela Requerente, em 18-12-2020, com fundamento em erro imputável aos serviços (podendo por isso ser apresentado no prazo de 4 anos), por ser tempestivo para a apreciação da alegada ilegalidade dos actos de liquidação de ISV em crise (com o fundamento apontado), admite que do seu indeferimento 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 e), do n.º 1, do artigo 102.º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três

-
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.
- 4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, da “*notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código*”, 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 a Requerente foi notificada, através do Ofício nº 2021... da Alfândega de Leixões, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV em crise, datado de 03-02-2021 e proferido pelo Senhor Diretor daquela Alfândega, e apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 05-05-2021, este pedido considera-se tempestivamente interposto.

Dos factos provados

- 5.3. Em 10-05-2017, foi apresentada na Alfândega de Leixões, a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), à qual foi atribuído o nº 2017/..., para introdução no consumo do veículo ligeiro de passageiros, usado, da marca..., com a matrícula definitiva..., atribuída na Alemanha em 22-06-2004 (*doc. nº 1* apresentado pela Requerente).
- 5.4. No Quadro E da DAV acima identificada, atinente às características do veículo, no item 51 (relativo à Emissão de partículas) consta o valor de 0.029 g/Km e no item 50 (relativo à Emissão de Gases CO₂) consta o valor de 117 g/Km (*doc. nº 1* apresentado pela Requerente).
- 5.5. No Quadro T da referida DAV identifica-se a liquidação de ISV que incidiu sobre a viatura identificada nos pontos anteriores como sendo a nº 2017/..., de 11-05-2017, no valor total de EUR 2.607,50 (*doc. nº 1* apresentado pela Requerente).⁴
- 5.6. A Requerente pagou a totalidade do imposto relativo à viatura acima identificada em 10-05-2017.
- 5.7. Ao veículo identificado no ponto 5.3., supra, foi atribuída, em Portugal, em 10-05-2017, pelo Instituto Mobilidade dos Transportes – Delegação Distrital Viação de Aveiro, em conformidade com o Quadro M da respectiva DAV, a matrícula ... (*doc. nº 1* apresentado pela Requerente).
- 5.8. Em 13-04-2018, foi apresentada DAV na Alfândega de Leixões, através de representante da Requerente (no caso adquirente da viatura), à qual foi atribuído o nº 2018..., para introdução no consumo do veículo ligeiro de passageiros, usado, da marca..., modelo...,

⁴ Da cópia desta DAV não consta o Quadro R relativo à demonstração do cálculo do ISV liquidado quanto à viatura matrícula ..., mas verifica-se que os cálculos que a Requerente apresenta no pedido de pronúncia arbitral para suporte do pedido forma efectuados de acordo com as taxas de ISV aplicáveis na data da liquidação (10-05-2017), em conformidade com a redação da tabela A do artigo 7º do Código do ISV, à data a que se reporta a liquidação.

de cor cinzenta e outras, movido a gasóleo, nº de motor..., cilindrada 1364 cc, com a matrícula definitiva..., atribuída na Bélgica em 25-03-2005 (*doc. nº 2* apresentado pela Requerente).

- 5.9. No Quadro E da DAV acima identificada, atinente às características do veículo, no item 51 (relativo à Emissão de partículas) consta o valor de 0.029 g/Km e no item 50 (relativo à Emissão de Gases CO₂) consta o valor de 117 g/Km (*doc. nº 2* apresentado pela Requerente).
- 5.10. Tendo em consideração a data da 1ª matrícula (no país de origem), foi o veículo em questão considerado como um veículo com mais de dez anos de uso, para efeito dos escalões da Tabela D, prevista no nº 1, do artigo 11º do Código do ISV, ao qual corresponde uma percentagem de redução de 80% (*doc. nº 2* apresentado pela Requerente).
- 5.11. No Quadro R da referida DAV, relativo ao cálculo do ISV, verifica-se que o cálculo deste imposto foi efectuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com recurso à aplicação da tabela aplicável aos veículos ligeiros de passageiros (Tabela A) (*doc. nº 2* apresentado pela Requerente).
- 5.12. Do procedimento descrito nos pontos anteriores, resultou a liquidação de ISV nº 2018/..., de 12-04-2018, no valor total de EUR 2.635,26, liquidado pela Alfândega de Leixões, dos quais: (*doc. nº 2* apresentado pela Requerente)
- 5.12.1. EUR 1.301,84 são relativos à componente cilindrada, valor ao qual foi deduzida a quantia correspondente a 80% do seu montante, ou seja, EUR 1.041,47, por força da redução resultante do número de anos do veículo, de acordo com as percentagens de redução constantes da tabela D prevista no nº 1, do artigo 11º do Código do ISV aplicável aos veículos usados, totalizando assim EUR 260,37 e;

- 5.12.2. EUR 1.874,89 são relativos à componente ambiental, valor ao qual não foi aplicada qualquer percentagem de dedução;
- 5.12.3. EUR 500,00 são relativas ao Agravamento Partículas.
- 5.13. A Requerente pagou a totalidade do imposto relativo à viatura acima identificada no ponto 5.8. e seguintes em 13-04-2018.
- 5.14. Ao veículo identificado no ponto 5.8., supra foi atribuída, em Portugal, em 13-04-2018, pelo Instituto Mobilidade dos Transportes – Delegação Distrital Viação de Aveiro, em conformidade com o Quadro M da respectiva DAV, a matrícula
- 5.15. A Requerente apresentou, em 18-12-2020, junto da Alfândega de Leixões, pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de ISV identificados nos pontos 5.5. e 5.12., supra, interposto ao abrigo do disposto no artigo 78º, nº 1, 2ª parte, da Lei Geral Tributária (LGT) (*doc. nº 7* anexado pela Requerente).
- 5.16. A Requerente foi notificada, através do Ofício nº 2021..., do despacho de indeferimento do Senhor Director da Alfândega de Leixões, de 03-02-2021 (*doc. nº 8* apresentado pela Requerente).
- 5.19. A Requerente apresentou, em 05-05-2021, o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, peticionando a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas e o reembolso do montante de ISV que considera ter pago em excesso (EUR 2.979,94), acrescido de juros indemnizatórios.

Motivação quanto à matéria de facto

- 5.20. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente.

Dos factos não provados

5.21. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, de seguida importa determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a(s) questão(ões) a decidir.

6.2. Assim, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente veio peticionar que se proceda “(...) à *anulação parcial* [das liquidações] *de ISV, de forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11º do CISV à componente ambiental*”, devendo a Requerida “(...) *ser condenada a restituir (...) a quantia de € 2.979,94 cobrada em excesso, acrescida dos juros indemnizatórios calculados à taxa (...) em vigor (...)*”.

6.3. Com efeito, no caso em análise, em resultado da apresentação das DAV para admissão em território nacional dos veículos ligeiros de passageiros identificados nos pontos 5.3. e 5.8., supra, foi liquidado à Requerente o respectivo ISV pelo valor total de EUR 5.242,76 (EUR 2.607,50 pelo veículo matrícula ... e EUR 2.635,26 pelo veículo matrícula ...).⁵

6.4. Apesar da Requerente ter pago, em 10-05-2017, EUR 2.606,60 e em 13-04-2018 EUR 2.635,26, ou seja, os valores do imposto liquidado pela Alfândega de Leixões, a Requerente não concordou com o valor de ISV respeitante à componente ambiental que incidiu sobre cada uma das viaturas acima identificadas porquanto entende que deveria

⁵ Verifica-se na liquidação de ISV incidente sobre o veículo matrícula ..., cuja cópia foi anexada pela Requerente (*doc. nº I*) uma diferença imaterial de mais EUR 0,90 face aos valores que a Requerente indica no pedido.

ter sido também aplicada, à componente ambiental, uma redução resultante do número de anos do veículo, à semelhança do que sucedeu com a componente cilindrada.

- 6.5. Pela razão evidenciada no ponto anterior, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISAV identificadas e, posteriormente, face ao indeferimento daquele pedido, apresentou este pedido de pronúncia arbitral, alegando que “(...) a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – art. 11 do CISV – viola o art. 110º do TFUE (...)”, concluindo que tendo as liquidações de ISV em crise sido efectuadas “(...) com recurso a uma norma jurídica que viola o direito europeu (...), como tal, [estão feridas] de ilegalidade”.
- 6.6. Nesta conformidade, cumpre analisar os pedidos formulados pela Requerente no sentido de obter (i) a declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de ISV identificados e a sua consequente anulação parcial, bem como a (ii) a restituição do total de imposto indevidamente liquidado e pago, acrescido dos juros indemnizatórios calculados, à taxa legal em vigor, sobre o referido montante.
- 6.7. Como se referiu, a Requerida não apresentou qualquer defesa em sede de Resposta.
- 6.8. Neste âmbito, cumpre ao Tribunal Arbitral analisar o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente de modo a decidir, face à posição da Requerida implícita nas liquidações de ISV objecto do pedido e no despacho de indeferimento do pedido de revisão dos actos tributários, a qual das Partes assiste razão sendo que, para este efeito, terá este Tribunal Arbitral de avaliar se as liquidações de ISV relativa às viaturas usadas identificadas nos autos (ponto 5.3. e ponto 5.8., supra) padecem ou não de ilegalidade parcial devendo, em caso afirmativo, mandar-se anular parcialmente aqueles actos tributários (conforme defende a Requerente) ou se, pelo contrário, deverão tais actos de liquidação de ISV ser integralmente mantidos na ordem jurídica, por não enfermarem da ilegalidade apontada pela Requerente.

- 6.9. Face ao acima exposto, para apreciar a legalidade das liquidações efectuadas, em sede de ISV, importa dar resposta à questão de se saber se a legislação portuguesa vertida na redacção do artigo 11º do Código do ISV, em vigor à data das liquidações de ISV aqui impugnadas, está ou não em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE?
- 6.10. Para decidir a questão acima enunciada importará aferir se a interpretação, levada a cabo pela Requerida, do artigo 11º, nº 1 do Código do ISV (na redacção à data dos actos de liquidações objecto de pedido de pronúncia arbitral), viola ou não o disposto no artigo 110º do TFUE e, em caso de dúvidas, aferir se haverá necessidade de promover o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nos termos sugeridos pela Requerente.
- 6.11. Nesta matéria, refira-se que a questão respeitante à decisão do reenvio prejudicial, por razões de economia na exposição e fundamentação da presente decisão arbitral, será tratada em último lugar (e não a título prévio).
- 6.12. Na análise que este Tribunal Arbitral irá efectuar será seguido, de muito perto, o teor das Decisões Arbitrais prolatadas no âmbito dos processos nº 572/2018-T, de 30-04-2019 e nº 309/2020, de 30-11-2020, ambas da signatária desta decisão.

Enquadramento prévio

- 6.13. Em 2007, a tributação automóvel foi objecto de uma profunda reforma em Portugal, com a Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho, a abolir o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, dando lugar ao Imposto sobre Veículos (ISV) e ao Imposto Único de Circulação (IUC), alterações que foram promovidas ao encontro das preocupações da União Europeia, tendo por objetivo a clarificação e a simplificação do sistema fiscal, reduzindo a carga fiscal aquando da

aquisição do veículo e inserindo preocupações ambientais na graduação das taxas dos impostos em função das emissões de CO₂.^{6 7}

6.14. Com efeito, com a introdução do ISV e do IUC, foi possível introduzir um elemento ambiental no cálculo do montante fiscal a pagar, em função, nomeadamente, do nível de emissões de CO₂ emitidas pelo veículo e da cilindrada.

6.15. Como é sabido, o ISV e o IUC regem-se pelo princípio da equivalência ou do poluidor-pagador, ou seja, é atribuído ao contribuinte a responsabilidade principal pelos custos ambientais causados, tendo como objectivo compensar os custos ambientais, em vez de fazer recair esta responsabilidade sobre os construtores de automóveis, que são os que responsáveis originários da poluição atmosférica, podendo afirmar-se que, em geral, a tributação automóvel inclui critérios de cariz ambiental nas diversas categorias de impostos, sendo que os impostos que incidem sobre os automóveis integram na sua base tributável aspectos ecológicos (tais como o fator de emissão de CO₂ e o tipo de combustível), destinados a influenciar o consumo das pessoas e a serem mais selectivos nas suas escolhas.^{8 9 10}

6.16. Em termos gerais, de acordo com o disposto no Código do ISV (na versão em vigor à data das liquidações em crise):

⁶ Sérgio Vasques, “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, nº 10, Abril de 2002, p. 59-94.

⁷ A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, “Imposto sobre veículos e Imposto único de circulação”, *Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

⁸ Manuel Teixeira Fernandes, “A reforma da tributação automóvel”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2, Junho de 2008, 165-178.

⁹ De acordo com o disposto no artigo 1º do Código do Imposto sobre Veículos, “[o] imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

¹⁰ Segundo José Casalta Nabais, “a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável” “dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais”, in “Tributos com fins ambientais”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 4, 2008, p. 132.

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

- 6.16.1. Estão sujeitos a este imposto, no seu regime regra, nomeadamente, “*os veículos automóveis ligeiros de passageiros (...)*” [artigo 2º, nº 1, alínea a)], sendo “*sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos*” (artigo 3º, nº 1);
- 6.16.2. “*Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal*” (artigo 5º do Código do ISV), sendo que, para este efeito, de acordo com o nº 3 alínea a) do mesmo artigo, “*(...) entende-se por admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia em território nacional*” (sublinhado nosso);
- 6.16.3. “*O imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada (...) no momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares*” [artigo 6º, nº 1, alínea b)], sendo que “*a taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível*” (nº 3) (sublinhado nosso);
- 6.16.4. “*A introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)*” (artigo 17º, nº 1), sendo que nos termos do nº 3, “*para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros (...) ficam sujeitos ao processamento da DAV*” (sublinhado nosso);
- 6.16.5. “*Os particulares e os sujeitos passivos que não se encontrem constituídos como operadores registados ou operadores reconhecidos estão obrigados à apresentação da DAV (...)*” nos prazos aí previstos (artigo 20º, nº 1), sendo que, nos termos do seu nº 2, se enumeram os documentos que a devem acompanhar;
- 6.16.6. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV não incidem sobre o valor do automóvel mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (cm³) (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro (componente

ambiental), sendo que foram estruturadas em taxa normal, taxa intermediária e taxa reduzida e taxa para veículos usados (artigos 7º a 11º).

6.17. Assim, e no que diz respeito à tributação do ISV, as taxas aplicáveis têm por base tributável uma componente cilindrada e uma componente ambiental, sendo que a primeira componente prevê uma taxa a aplicar consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda componente estabelece uma discriminação positiva entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO2 g/km.

6.18. Ao que a este caso interessa, ou seja, o cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, o artigo 11º, nº 1 e 2 do Código do ISV dispõe que “*o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (...)*” (sublinhado nosso).

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

Direito Nacional e Direito da União Europeia - Breve resenha histórica

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

essa legalidade sido, desde muito cedo, questionada pela Comissão Europeia, ainda no âmbito do Imposto Automóvel, porquanto esta entidade entendia que as normas portuguesas, então vigentes, não observavam o disposto no artigo 95º do Tratado de Roma.¹¹

6.21. Ora, sendo necessário que Portugal perdesse o seu carácter protecionista, era imprescindível que o montante de imposto fosse idêntico ao remanescente do imposto incorporado no preço dos veículos usados similares, comercializados no mercado português, remanescente esse a calcular a partir da percentagem da depreciação do valor desses veículos.^{12 13}

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

6.23. Neste âmbito, embora tenha sido referido que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria contrário ao referido artigo 95º do Tratado de Roma, foi sublinhado que era importante que fossem tomados em conta outros factores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a referida tabela refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objectivo da tributação dos veículos

¹¹ Nesta matéria, vide teor da decisão arbitral nº 53/2016, de 5 de Julho de 2016.

¹² De acordo com o texto do artigo, “nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções”. O texto deste artigo 90º do Tratado de Roma é muito semelhante ao texto do artigo 110º do TFUE que dispõe que “nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares” (sublinhado nosso).

¹³ Esta questão veio a ser apreciada algum tempo mais tarde no acórdão do TJCE, de 09.03.95, proferido no âmbito do processo C-345/93, em que foi impugnante Nunes Tadeu.

usados, de modo a que, em nenhum caso, esta pudesse ser superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

- 6.24. Esta jurisprudência veio a ser reforçada com o Acórdão do TJCE n° 101/00, proferido em 19 de Setembro de 2002 num processo que então envolveu o Governo Finlandês e Antti Sillin, no qual foi considerado que o artigo referido artigo 95°, primeiro parágrafo do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90°, primeiro parágrafo) permitia a um Estado membro aplicar aos veículos usados importados de outro Estado membro um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor aduaneiro definido, mas obsta a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos, em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.
- 6.25. Refira-se ainda que, na sequência do designado Acórdão “*Gomes Valente*”, a jurisprudência têm entendido que para que um sistema de tributação dos veículos usados seja compatível com o disposto no Tratado é necessário que se adopte ou um modelo de tributação baseado na avaliação de cada veículo ou um modelo de tributação baseado em tabelas fixas que exclua todo e qualquer efeito discriminatório.¹⁴
- 6.26. Por outro lado, o actual artigo 110° do TFUE opõe-se a que um Estado membro aplique aos veículos usados importados de outro Estado membro um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos não atenda à depreciação real do veículo e não permita garantir sempre que o montante do imposto que fixa não excede o montante

¹⁴ Note-se que, na sequência da referida jurisprudência, foi efectivamente adoptada uma redacção no âmbito do antigo Imposto Automóvel (IA) que veio a ser transposta em termos sensivelmente iguais para o Código do ISV (para o mencionado artigo 11°), mas não pode ser ignorado que já na vigência deste Código, o legislador através da Lei n° 55-A/2010, de 31 de Dezembro (de resto mitigando uma anterior alteração feita pela Lei n° 64-A/2008, de 31 de Dezembro), introduziu importantes alterações na construção do imposto, designadamente pelos efeitos projetados pelo factor ambiental no seu cálculo e na sua correlação com o valor real dos veículos.

do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

- 6.27. Mais se considerou que, quando um Estado membro aplica aos veículos usados importados de outros Estados membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstrato com base em critérios determinados pelo direito nacional, o disposto no Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir todo e qualquer efeito discriminatório.
- 6.28. Assim, pode afirmar-se que o Acórdão do TJCE proferido no caso “*Gomes Valente*” abriu a porta para uma nova forma de tributação dos veículos usados admitidos de outros Estados membros.
- 6.29. Mas, ao que ao presente caso interessa, refira-se ainda que em 2006, no âmbito do sistema de tributação Húngaro, no Acórdão do TJUE de 5 de Outubro de 2006 (C-290/05), no caso *Nádasdi*, foi analisada pela primeira vez a questão ambiental face aos impostos automóveis aplicáveis dentro do espaço da União Europeia.
- 6.30. Com efeito, o referido Acórdão veio declarar que “o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto como o instituído pela lei relativa ao imposto automóvel, na medida — em que seja cobrado sobre os veículos usados quando da sua primeira colocação em circulação no território de um Estado-Membro e — em que o seu montante, exclusivamente determinado em função das características técnicas dos veículos (tipo de motor, cilindrada) e da sua classificação ambiental, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação. Não é relevante proceder a uma comparação com os veículos usados postos em circulação no Estado-Membro em questão antes da introdução desse imposto” (sublinhado nosso).

- 6.31. Adicionalmente, considerou-se que os Estados membros têm liberdade para seleccionar os critérios a utilizar no cálculo do imposto e estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, em função de critérios objectivos aplicados, sendo que tais diferenciações só serão consideradas compatíveis com o direito da UE se, por um lado, prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e, se por outro, as formas que vierem a revestir sejam de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das “importações” provenientes dos outros Estado membros, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes.
- 6.32. Assim, ainda que, em termos gerais, no âmbito de um regime fiscal relativo à tributação automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em factores ambientais constituem critérios objectivos e possam ser utilizados no sistema de tributação, da sua utilização não poderá resultar discriminação e o imposto que vier a ser apurado não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros Estado membros do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um Estado membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro é contrária ao artigo 110º do TFUE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.
- 6.33. Em 2009, interpretando o mesmo artigo 110º do TFUE, o TJUE, no Acórdão de 19 de Março de 2009 (que opôs a Comissão Europeia à Finlândia), considerou que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de um modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.
- 6.34. Ora, relevando que, nos termos do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e

é directamente aplicável em território nacional, fez eco uma comunicação da Comissão Europeia em que se informava que esta tinha encetado, no TJUE, um processo contra Portugal, no sentido de defender que era censurável o artigo 11º do Código do ISV não contabilizasse no cálculo do ISV incidente sobre veículos usados nenhuma desvalorização até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, nem é considerada nenhuma diminuição do valor real para os veículos com mais de cinco anos de utilização, processo que culminou com a prolação do Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016.

- 6.35. Com efeito, em matéria de direito internacional, o artigo 8º, nº 4 da CRP estabelece que *“as disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático”* (sublinhado nosso).¹⁵
- 6.36. Não obstante as disposições internas, e como já vimos, o artigo 110º do TFUE (na esteira do artigo 90º do Tratado de Roma), preceitua que *“nenhum Estado membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados membros imposições*

¹⁵ Neste âmbito, conforme se escreve na Decisão Arbitral nº 577/2016-T, de 1 de Junho de 2017, *“(…) apesar de só os Estados Membros terem competência em matéria de impostos diretos, o Tribunal de Justiça (TJ) tem sustentado, através das suas decisões, que esses Estados devem exercer essa competência em conformidade com o direito da União Europeia. Evitando assim, violações das cinco liberdades económicas fundamentais, designadamente (...) a livre circulação de mercadorias (artigos 28.º e seguintes do TFUE) (...). Ora, é precisamente através da proteção de cada uma destas liberdades, diretamente aplicáveis, que ocorre uma verdadeira harmonização pela via jurisprudencial que se traduz na obrigatoriedade de as legislações nacionais se conformarem a cada uma dessas liberdades. (...) O direito português consagra uma cláusula de receção automática plena do direito convencional internacional, cumpridas as formalidades de aprovação, ratificação e publicação (...). Daqui decorre que os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados perante os tribunais”*. E, prossegue a mesma decisão referindo que *“os tratados são superiores hierarquicamente relativamente à lei ordinária. Esta superioridade decorre não só dos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas igualmente do artigo 8.º n. os 1 e 2 da CRP. Apresenta-se, pois, como claro que, para que a convenção vigore na ordem interna, é necessário que a lei ordinária posterior a não possa revogar. Ou seja, o direito internacional convencional não pode ser afastado por leis ordinárias, surgindo como superior àquelas. Sejam essas leis subsequentes, as quais serão materialmente inconstitucionais se o contrariarem; sejam anteriores, as quais terão de ser suspensas se forem conflituantes com esse direito convencional internacional, só retomando a vigência no caso de suspensão ou cessação da convenção internacional que estiver em causa”* (sublinhado nosso).

internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente sobre produtos nacionais similares”.

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

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

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

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

TABELAD

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

6.40. Contudo, como não foi contemplada, com a referida alteração legislativa, a questão da desvalorização dos veículos usados, oriundos de outro Estado membro, com menos de um ano e mais de cinco, surge então o já citado Acórdão do TJUE nº C-200/15, de 16 de Junho de 2016, visando directamente a legislação nacional, consubstanciada no artigo 11º do Código do ISV (na redacção em vigor até 2016), nos termos do qual se veio considerar que “a República Portuguesa ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro EM, introduzidos no território nacional, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º do TFUE” (sublinhado nosso).

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

6.42. Nestes termos, à data a que as liquidações foram efectuadas (10-05-2017 e 12-04-2018) os contornos da legislação nacional ignoravam, no artigo 11º, nº 1 Tabela D, o previsto no artigo 110º do TFUE e a posição que o TJUE tem assumido (e que já assumia face ao disposto no artigo 90 do Tratado de Roma) de que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que

já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.

- 6.43. Adicionalmente, e em conformidade com o acima analisado, refira-se que com a alteração legislativa verificada em 2016, com efeitos desde 1 de Janeiro de 2017, e à revelia do disposto no artigo 110º do TFUE, Portugal deixou de considerar as percentagens de redução de ISV relativas à depreciação das viaturas no que diz respeito à componente ambiental”.
- 6.44. Ora, a situação descrita levou (de novo) a Comissão Europeia, na sua busca de justiça comunitária, a dar início a um procedimento contra Portugal por este não ter em conta a componente ambiental no cálculo do ISV aplicável aos veículos usados admitidos em território nacional, provenientes de outros Estados membros, gerando efeitos discriminatórios nestas viaturas face às viaturas usadas adquiridas em território nacional.
- 6.45. Com efeito, 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 uma acção contra Portugal, relativamente à qual aquele Tribunal já se pronunciou em 02-09-2021 (decisão ainda não publicada à data desta decisão arbitral), tendo sido concluído [ainda que por referência à redação dada ao artigo 11º do Código do ISV pela Lei nº 71/2018, de 31 de Dezembro de 2018 (Lei do OE para 2019)], 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”.^{16 17}

- 6.46. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que o disposto no artigo 11º do Código do ISV, na data em que se efectuaram as liquidações de ISV aqui impugnadas estava em desconformidade com o disposto no artigo 110º 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.
- 6.47. 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.¹⁸

¹⁶ Refira-se que no caso, e no que a ele diz respeito existe, pelo menos, uma queixa apresentada em 20-07-2017 junto da Comissão Europeia, que terá dado origem à instauração de um processo de infração contra Portugal, o qual deu origem à emissão de um parecer pela Comissão, na sequência do qual esta decidiu interpor no TJUE contra Portugal, em 12-02-2020, uma nova acção por infração (nº 2018/...), de acordo com a documentação anexada pela Requerente (*doc. nº 5 e doc. nº 6*), pelo facto de Portugal “(...) sujeitar os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior à dos veículos usados adquiridos no mercado português” (Processo C-169/20 interposto em 23-04-2020). Note-se que o procedimento de pré-contencioso que dá origem a este processo junto do TJUE tem origem numa notificação enviada, a 25-01-2019, à República Portuguesa, na qual chamava a atenção das autoridades portuguesas para a circunstância de que a exclusão da desvalorização da componente ambiental do cálculo do valor dos veículos usados importados de outros Estados Membros, no âmbito da determinação do montante do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos poder resultar numa possível incompatibilidade da legislação portuguesa na matéria com o artigo 110.º TFUE.

¹⁷ Neste âmbito, 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” (nº 1), sendo que “os Estados-Membros tomam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União” (nº4). E, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do TFUE, “a Comissão promove o interesse geral da União e toma as iniciativas adequadas para esse efeito. A Comissão vela pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adotadas pelas instituições por força destes. Controla a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia”. Com efeito, de acordo com o artigo 258º do TFUE, “se a Comissão considerar que um Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados, formulará um parecer fundamentado sobre o assunto, após ter dado a esse Estado oportunidade de apresentar as suas observações. Se o Estado em causa não proceder em conformidade com este parecer no prazo fixado pela Comissão, esta pode recorrer ao Tribunal de Justiça da União Europeia”.

¹⁸ À semelhança do que entende a Comissão Europeia, 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 são 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

6.48. Nestes termos, reitera-se a conclusão que as liquidações de ISV objecto do presente pedido arbitral padecem de ilegalidade, na parte em que não considerou a redução de imposto sobre a componente ambiental, impondo-se a sua anulação parcial.

6.49. Em consequência, será negativa a resposta a dar à questão a decidir, enunciada no ponto 6.9., porquanto se entende que a legislação portuguesa vertida no artigo 11º do Código do ISV, na redação em vigor à data em que as liquidações aqui impugnadas foram efectuadas, não está em conformidade com o disposto no direito comunitário, designadamente no artigo 110º do TFUE (aplicável por força do artigo 8º, nº 4 da CRP), pelo que determina este Tribunal Arbitral que será de anular parcialmente os actos tributários de ISV objecto do pedido arbitral porquanto os mesmos padecem de ilegalidade na parte em que não considerou aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto no referido artigo 110º do TFUE.

6.50. Em consequência, será também de anular o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISV agora parcialmente anuladas.

Questão do reenvio prejudicial

6.51. Para o efeito, analisadas as matérias em presença e considerando a questão a decidir, o Tribunal Arbitral entendeu não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, porquanto, no caso concreto, estão preenchidas duas das três exceções à obrigatoriedade de reenvio prejudicial para o TJUE.¹⁹

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.

¹⁹ Neste âmbito, em conformidade com o já decidido pelo TJUE (acórdão Cilfit, de 06/10/1982, processo C-283/81), a obrigatoriedade de reenvio, nos casos em que a mesma exista (sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, como é o caso das decisões arbitrais proferidas pelos tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide do CAAD), pode ser dispensada quando (i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal, (ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado

- 6.52. Por um lado, não subsistem dúvidas sobre a correta interpretação das normas jurídicas em causa nos autos (porquanto as normas são perfeitamente claras) e, por isso, não está já em causa interpretá-las, mas sim aplicá-las, o que é da competência do Tribunal Arbitral, tendo aqui total cabimento a teoria do acto claro e, por outro lado, existe também nesta matéria jurisprudência do TJUE (acima citada) que não deixa dúvidas de interpretação do normativo da UE que esteve na base do normativo nacional aplicável.
- 6.53. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que não há fundamento para proceder ao peticionado reenvio prejudicial para o TJUE sendo, por isso, indeferido o pedido apresentado pela Requerente.

Do pagamento dos juros indemnizatórios

- 6.54. A par do pedido de declaração da ilegalidade parcial das liquidações de ISV identificadas no processo, a Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios, incidentes sobre o montante de ISV cobrado em excesso (EUR 2.979,94).
- 6.55. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.
- 6.56. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de

de forma firme sobre a questão a reenviar ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma, (iii) o Juiz Nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente (teoria do acto claro, cujos exigentes e cumulativos critérios de verificação foram igualmente definidos no referido acórdão).

“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”.

6.57. Como refere Jorge Lopes de Sousa *“insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)”* (sublinhado nosso)^{20 21}

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

6.59. Ora, na sequência da declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de ISV identificados, com os fundamentos apontados, terá de haver lugar ao reembolso parcial dos montantes de ISV pagos pela Requerente, relativos ao ISV na parte em que as liquidações em crise se devem considerar anuladas, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade já assinalada.

6.60. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT, estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, a Requerente terá direito aos referidos juros, calculados à taxa legal em vigor, sobre a quantia de ISV indevidamente cobrada e paga, os quais serão

²⁰ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in *“Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”*, 4.ª Edição, 2012, página 116).

²¹ Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), *“Problemas fundamentais do Direito Tributário”*, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

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 emissão da respectiva nota de crédito.²²

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.61. 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 acção, quem do processo tirou proveito.

6.62. 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.

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

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas nos Capítulos anteriores, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

7.1.1. Julgar procedente o pedido de pronuncia arbitral, determinando-se a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no processo e ordenando-se o reembolso à Requerente da quantia total paga em excesso, no montante de

²² Neste sentido, vide Acórdão do TCAS n.º 1387/11.5BELRA, de 28 de Fevereiro de 2019, nos termos do qual se refere que “*o direito a ser indemnizado pelo pagamento de juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (...), reflete o princípio da igualdade dos sujeitos da relação. (...). O conceito de erro imputável aos serviços deve ser contraposto ao conceito de vício. (...). O Erro, por seu turno, restringe-se às situações de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, traduzindo-se numa inadequada aplicação do quadro legal à factualidade sujeita a imposto. (...). Apenas os erros são suscetíveis de reparação pelo pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte*”.

EUR 2.979,94, acrescida dos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, em conformidade com o peticionado;

7.1.2. Determinar, em consequência, a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISV agora parcialmente anuladas;

7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 2.979,94.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Novembro de 2021

O Árbitro,

Sílvia Oliveira