

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 300/2021-T

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

SUMÁRIO:

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

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 23.07.2021, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designado por “Requerente”, número de identificação fiscal ..., morada em Rua ..., Porto, tendo sido notificado, por Ofício de **16.04.2021**, do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada em **11.02.2021** contra a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2018/..., de **14.08.2018**, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2018/..., de **13.08.2018**, apresentou, em **14.05.2021**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O Requerente pretende a **anulação integral** da liquidação de ISV impugnada e devolução da quantia paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios, desde a data de entrada do pedido, i.e. 11.02.2021, até à efetiva restituição.
2. Invoca, **em sede material**, que a liquidação é ilegal quando não tem em conta a depreciação relativa à idade dos veículos usados importados no cálculo da componente ambiental do ISV, em violação do artigo 110.º do TFUE que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
3. Invoca, **em sede formal**, que, ao contrário do que sustenta a AT, a reclamação graciosa apresentada não é intempestiva na medida em que deveria ter sido convolada, nos termos do artigo 52.º do CPPT, em pedido de revisão oficiosa, que pode ser apresentado no prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por estar verificada a ocorrência de erro imputável aos serviços, no caso, um erro de direito, por violação do artigo 110º do TFUE.
4. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em **23.07.2021** conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
6. A Requerida não apresentou Resposta.
7. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do artigo 16.º, e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, sem oposição das Partes, tendo o Requerente prescindido da inquirição de testemunhas por si indicadas.
8. Foi concedido em 11.11.2021 prazo para alegações facultativas sucessivas.
9. O Requerente apresentou alegações em 16.11.2021 mantendo a sua posição jurídica.
10. A Requerida apresentou alegações em 26.11.2021, tendo apresentado, a 25.11.2021, o Processo Administrativo.
11. Nas Alegações por si apresentadas, a Requerida invoca a legalidade da liquidação de ISV em causa em conformidade com as normas vigentes à data do fato tributário, e remete para o artigo 43.º n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT no que respeita ao prazo de contagem dos juros indemnizatórios.
12. Foi prorrogada por 2 meses a prolação da decisão nos termos do artigo 21.º n.º 2 do RJAT, derivada da tramitação processual, da interposição de períodos de férias judiciais e da situação pandémica provocada pela COVID-19.

13. No presente processo, são as seguintes as questões a decidir:
 - Caducidade do direito de ação e tempestividade da reclamação graciosa;
 - Saber se as liquidações de ISV em causa estão feridas de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do ISV, quando este não contempla a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos, em violação do artigo 110.º do TFUE; e,
 - Direito do Requerente aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

Questão prévia – caducidade do direito de ação e tempestividade da reclamação graciosa

14. Está em causa uma liquidação de imposto de agosto de 2018.
15. Sobre este ato, Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2018/..., de 14.08.2018, contendo o ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2018/..., foi apresentado um pedido de reclamação graciosa no dia **11.02.2021** (cfr. página 9 do documento contendo cópia da reclamação graciosa junta ao PA que demonstra o registo nos CTT da reclamação).
16. Na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a AT invoca a intempestividade da reclamação apresentada (o que, a ser admitido, provoca, em consequência, a caducidade da presente ação arbitral).
17. Para a AT, a reclamação graciosa, que deu entrada nos seus serviços a 19.02.2021, foi apresentada fora do prazo de 120 dias exigidos pelo artigo 70.º n.º 1 do CPPT, não sendo possível a convalidação em procedimento de revisão oficiosa, nos termos do artigo 52.º do CPPT e n.º 1 do artigo 57.º da LGT, uma vez que o fundamento da reclamação apresentada se reconduz a matéria exclusivamente de direito, o que afasta desde logo a imputabilidade à AT de “erro” exigida pelo artigo 78.º n.º 1, 2ª parte da LGT para despoletar a aplicação do mecanismo da revisão oficiosa.
18. Com efeito, no entender da AT, esta autoridade limitou-se a aplicar a legislação em vigor, no âmbito do princípio da legalidade a que está vinculada, nos termos do art. 266.º n.º 2 da CRP e art. 55.º da LGT, pelo que não lhe pode ser imputado “erro” que fundamente um procedimento de revisão do ato tributário.
19. O Requerente, ao invés, considera ser tempestivo o pedido de revisão, apresentado no prazo de 4 anos previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por estar verificada a ocorrência de erro imputável aos serviços, no caso, um erro de direito, por violação do artigo 110º do TFUE.
20. Nesta sede, ponderadas as normas invocadas, afigura-se que assiste razão ao Requerente.

21. Nesta matéria, este Tribunal revê-se na posição e fundamentação utilizada na decisão do tribunal arbitral tributário constituído junto do CAAD, processo 320/2020-T, para fundamentar a tempestividade do pedido de revisão oficiosa aí em causa, fundamentação essa que, por simplificação, passa a transcrever e aqui acolhe:

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

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

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

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

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

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

“há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, tanto as autoridades administrativas como os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de

aplicar, no âmbito das respetivas competências, as disposições do direito da União têm a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições e de não aplicar, se necessário pela sua própria autoridade, qualquer disposição nacional contrária, sem pedir nem aguardar pela eliminação prévia dessa disposição nacional por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional (v., neste sentido, relativamente às autoridades administrativas, acórdãos de 22 de junho de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, n.o 31, e de 29 de abril de 1999, Ciola, C 224/97, EU:C:1999:212, n.os 26 e 30, e, relativamente aos órgãos jurisdicionais, acórdãos de 9 de março de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, n.o 24, e de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C 614/14, EU:C:2016:514, n.o 34).

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

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

22. Nesta medida, e com tal fundamento, poderia o Requerente apresentar o pedido de revisão no prazo de quatro anos após a liquidação, o que fez, na medida em que o pedido de revisão foi apresentado no dia 11.02.2021 quanto ao ato de liquidação de ISV de 13.08.2018 com DAV de 14.08.2018, i.e. dentro do prazo de quatro anos após a liquidação.

23. Assim, contrariamente ao que invoca a AT, a reclamação do Requerente é tempestiva por estar em prazo para ser convalidada em revisão oficiosa, nos termos do artigo 52.º do CPPT, preceito que foi violado no caso em apreço.
24. Pelo que tendo o Requerente apresentado o pedido de pronúncia arbitral a **14.05.2021**, na sequência da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por ofício de **16.04.2021** (cfr. decisão de indeferimento junta ao PPA e invocado pelo Requerente no PPA) - foi a presente ação apresentada tempestivamente no prazo de 90 dias após a notificação.

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

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

29. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:

- a. O Requerente é uma pessoa singular que titula como adquirente/proprietária na Declaração Aduaneira de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal n.º 2018/..., de 14.08.2018, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2018/..., de 13.08.2018.
- b. O teor da DAV n.º 2018/... é referente a 1 veículo automóvel de passageiros, tipo de combustível gasolina, cilindrada 3855cc, emissão de CO2 0.0008 g/km, com cobrança de ISV no total de € 27.604,71, pela liquidação de ISV n.º 2018/..., cfr. documento junto ao PPA (cópia da DAV) bem como documentos juntos ao PA.
- c. No Quadro F desta DAV relativo a “Apresentação do Veículo”, campo 55, consta a indicação “Veículo: Usado” (campo 55).
- d. No mesmo Quadro F consta a indicação “País de procedência: Alemanha”.
- e. No Quadro R desta DAV relativo a “Cálculo do ISV” consta com relevância para a causa a “Tabela ISV aplicável” com o seguinte teor:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	3855 [cc] x 5.06 [tx] - 5600 [ded]			13.906,30 €
02. Componente ambiental	251 [co2] x 185.91 [tx] - 30183.74			16.479,67 €
03. Taxa aplicável da tabela	(13906.3€ + 16479.67€)	100%		30.385,97 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 1 a 2	(13906.3€ * 100%) * 20%	20%		2.781,26 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				27.604,71 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				27.604,71 €
S - Dados Contabilísticos				- S
Tipo de rubrica	Rubrica	Montante		
ISV - TABELA A - 3º	638	27.604,71 €		
Total:			27.604,71 €	
Extenso: VINTE E SETE MIL E SEISCENTOS E QUATRO EUROS E SETENTA E UM CENTIMOS				

- f. Foi pago pela Requerente o ISV no valor de € 27.604,71, conforme quadro T da DAV, data de cobrança 13.08.2018.

- g. O cálculo do ISV em causa apenas considerou, na componente “Redução de Anos de Uso” (atendendo a que estamos perante veículos usados), a componente cilindrada e não a componente ambiental, cfr. campo 04. do Quadro R da DAV em conjugação com os respetivos campos 01 e 02.
- h. A Requerente apresentou, no dia **11.02.2021**, reclamação graciosa contra a DAV n.º 2018/..., de 14.08.2018, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2018/..., de 13.08.2018, invocando a ilegalidade da liquidação no que respeita ao cálculo da componente ambiental, por entender que a norma que esteve na base da liquidação (art.º 11 do CISV) viola o art.º 110.º do TFUE (cfr. decisão de indeferimento da reclamação graciosa junta ao PPA).
- i. A reclamação graciosa foi indeferida e notificada por carta com aviso de receção por ofício datado de 16.04.2021.
- j. A Requerente apresentou o PPA no dia 14.05.2021.

B. Factos não provados

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

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 31. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 32. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 33. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se

provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

A. As normas em Causa (em vigor à data da liquidação aqui em causa, i.e. agosto de 2018):

Direito Nacional	
Código do ISV	
Artigo 5.º Facto Gerador	<p>1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal.</p> <p>(...)</p> <p>3 - Para efeitos do presente código entende-se por: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) «Admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</i></p>
Artigo 6.º Exigibilidade	<p>1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. <i>(Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i></p>
Artigo 7.º Taxas normais – automóveis	<p>1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos: <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia.</p>

Direito Nacional																																																								
Código do ISV																																																								
<p><i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>TABELA A Componente cilindrada</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)</th> <th>Taxas por centímetros cúbicos (euros)</th> <th>Parcela a Abater (euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 1 000</td> <td>0,99</td> <td>767,50</td> </tr> <tr> <td>Entre 1 001 e 1 250</td> <td>1,07</td> <td>769</td> </tr> <tr> <td>Mais de 1 250</td> <td>5,06</td> <td>5 600,00</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;">Componente ambiental Veículos a Gasolina</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)</th> <th>Taxas (euros)</th> <th>Parcela a abater (euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 99</td> <td>4,18</td> <td>386,00</td> </tr> <tr> <td>De 100 a 115</td> <td>7,31</td> <td>678,87</td> </tr> <tr> <td>De 116 a 145</td> <td>47,51</td> <td>5 337,00</td> </tr> <tr> <td>De 146 a 175</td> <td>55,35</td> <td>6 454,52</td> </tr> <tr> <td>De 176 a 195</td> <td>141,00</td> <td>21 358,39</td> </tr> <tr> <td>Mais de 195</td> <td>185,91</td> <td>30 183,74</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;">Componente ambiental Veículos a Gasóleo</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)</th> <th>Taxas (euros)</th> <th>Parcela a abater (euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 79</td> <td>5,22</td> <td>396,88</td> </tr> <tr> <td>De 80 a 95</td> <td>21,20</td> <td>1 671,07</td> </tr> <tr> <td>De 96 a 120</td> <td>71,62</td> <td>6 504,65</td> </tr> <tr> <td>De 121 a 140</td> <td>158,85</td> <td>17 107,60</td> </tr> <tr> <td>De 141 a 160</td> <td>176,66</td> <td>19 635,10</td> </tr> <tr> <td>Mais de 160</td> <td>242,65</td> <td>30 235,96</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 114/2017, de 29 de dezembro)</i></p>			Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)	Até 1 000	0,99	767,50	Entre 1 001 e 1 250	1,07	769	Mais de 1 250	5,06	5 600,00	Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)	Até 99	4,18	386,00	De 100 a 115	7,31	678,87	De 116 a 145	47,51	5 337,00	De 146 a 175	55,35	6 454,52	De 176 a 195	141,00	21 358,39	Mais de 195	185,91	30 183,74	Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)	Até 79	5,22	396,88	De 80 a 95	21,20	1 671,07	De 96 a 120	71,62	6 504,65	De 121 a 140	158,85	17 107,60	De 141 a 160	176,66	19 635,10	Mais de 160	242,65	30 235,96
Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)																																																						
Até 1 000	0,99	767,50																																																						
Entre 1 001 e 1 250	1,07	769																																																						
Mais de 1 250	5,06	5 600,00																																																						
Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)																																																						
Até 99	4,18	386,00																																																						
De 100 a 115	7,31	678,87																																																						
De 116 a 145	47,51	5 337,00																																																						
De 146 a 175	55,35	6 454,52																																																						
De 176 a 195	141,00	21 358,39																																																						
Mais de 195	185,91	30 183,74																																																						
Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)	Taxas (euros)	Parcela a abater (euros)																																																						
Até 79	5,22	396,88																																																						
De 80 a 95	21,20	1 671,07																																																						
De 96 a 120	71,62	6 504,65																																																						
De 121 a 140	158,85	17 107,60																																																						
De 141 a 160	176,66	19 635,10																																																						
Mais de 160	242,65	30 235,96																																																						
<p>Art.º 11.º Taxas - veículos usados</p>	<p>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:</p> <p><i>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;">TABELA D</p>																																																							

Direito Nacional																									
Código do ISV																									
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Tempo de uso</th> <th style="text-align: center;">Percentagem de redução</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Até 1 ano</td><td style="text-align: center;">10</td></tr> <tr><td>Mais de 1 a 2 anos</td><td style="text-align: center;">20</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 3 anos</td><td style="text-align: center;">28</td></tr> <tr><td>Mais de 3 a 4 anos</td><td style="text-align: center;">35</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 5 anos</td><td style="text-align: center;">43</td></tr> <tr><td>Mais de 5 a 6 anos</td><td style="text-align: center;">52</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td style="text-align: center;">60</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 8 anos</td><td style="text-align: center;">65</td></tr> <tr><td>Mais de 8 a 9 anos</td><td style="text-align: center;">70</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td style="text-align: center;">75</td></tr> <tr><td>Mais de 10 anos</td><td style="text-align: center;">80</td></tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</i></p> <p>2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respectivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos. <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i> (...)</p>	Tempo de uso	Percentagem de redução	Até 1 ano	10	Mais de 1 a 2 anos	20	Mais de 2 a 3 anos	28	Mais de 3 a 4 anos	35	Mais de 4 a 5 anos	43	Mais de 5 a 6 anos	52	Mais de 6 a 7 anos	60	Mais de 7 a 8 anos	65	Mais de 8 a 9 anos	70	Mais de 9 a 10 anos	75	Mais de 10 anos	80
Tempo de uso	Percentagem de redução																								
Até 1 ano	10																								
Mais de 1 a 2 anos	20																								
Mais de 2 a 3 anos	28																								
Mais de 3 a 4 anos	35																								
Mais de 4 a 5 anos	43																								
Mais de 5 a 6 anos	52																								
Mais de 6 a 7 anos	60																								
Mais de 7 a 8 anos	65																								
Mais de 8 a 9 anos	70																								
Mais de 9 a 10 anos	75																								
Mais de 10 anos	80																								

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
<p>DISPOSIÇÕES FISCAIS Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)</p>	<p>Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados- -Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.</p> <p>Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.</p>
<p>O AMBIENTE Artigo 191.º (ex-artigo 174.o TCE)</p>	<p>1. A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos: — a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a protecção da saúde das pessoasas, — a utilização prudente e racional dos recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.</p>

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
	<p>2. A política da União no domínio do ambiente terá por objectivo atingir um nível de protecção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da acção preventiva, da correcção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador.</p> <p>Neste contexto, as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de protecção do ambiente incluirão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.</p> <p>3. Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a União terá em conta: — os dados científicos e técnicos disponíveis, — as condições do ambiente nas diversas regiões da União, — as vantagens e os encargos que podem resultar da actuação ou da ausência de actuação, — o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.</p> <p>(...)</p>

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

34. O Requerente alega que a AT liquidou o ISV considerando, no seu cálculo, de acordo com o artigo 7.º do CISV, a componente de cilindrada e a componente ambiental.
35. No entanto, a AT apenas concedeu a dedução pelo número de anos de uso dos veículos na componente de cilindrada (nos termos do artigo 11.º do CISV), quando devia ter considerado a mesma dedução (20%) no cálculo de ambas as componentes, i.e. cilindrada e ambiental, conforme determina o artigo 110.º do TFUE.
36. Pelo que, no entender do Requerente, é ilegal o ato de liquidação do ISV em causa por desconforme ao artigo 110.º do TFUE, que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares (cfr. artigo 7.º e seguintes do PPA).

37. Para o Requerente, o regime legal aplicável permite que a AT cobre um imposto sobre veículos importados, com base num valor superior ao valor real do veículo, o que obriga o contribuinte a pagar a componente ambiental de um carro usado como se este fosse novo.

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

38. A Requerida alega:

- (i) que está obrigada a aplicar a lei em vigor, em obediência ao princípio da legalidade, pelo que não poderia ter aplicado uma percentagem de redução à componente ambiental, não prevista na tabela D do n.º 1 do artigo 11.º do CISV;
- (ii) que a desaplicação do artigo 11.º do CISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais) da CRP e do disposto no artigo 2.º da CRP, i.e., princípio da separação dos poderes, não lhe competindo invocar e declarar a ilegalidade de normas de direito interno por as mesmas se revelarem incompatíveis com quaisquer normas ou princípios do Direito da União;
- (iii) que os artigos 7.º e 11.º do CISV não são de aplicação exclusiva aos veículos usados admitidos no território nacional e aplicam-se igualmente a veículos matriculados no território nacional, designadamente nos casos previstos nas alíneas a), b), e d), do n.º 2, do artigo 5.º do CISV;
- (iv) que não existe direito a juros indemnizatórios, porquanto no caso concreto não existe qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária e ainda que assim se considere, os mesmos apenas são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de reclamação graciosa (convolada em revisão oficiosa) e não desde a data de pagamento do imposto nos termos do artigo 43.º n.º 3 da LGT.

39. Concluindo a Requerida que as liquidações de ISV, que aplicaram o artigo 11.º do CISV, foram efetuadas em conformidade com a lei nacional e o direito comunitário.

D. Apreciação

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

Ratio de tributação de veículos usados provenientes de outro EM

43. Relativamente à *ratio* de tributação de veículos usados provenientes de outros EM, o TJUE foi já chamado a pronunciar-se por diversas vezes sobre esta questão, sendo jurisprudência constante (e que deve ser respeitada obrigatoriamente segundo o princípio do primado do direito da EU) que:
- a. um imposto cobrado por um EM no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à sua colocação em circulação constitui uma imposição interna e deve, portanto, ser analisado à luz do artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, n.º 32);
 - b. os veículos automóveis que se encontram no mercado de um EM são «produtos nacionais» do mesmo, na aceção do artigo 110.º do TFUE (v. acórdão Tatu, já referido, n.º55);
 - c. o primeiro parágrafo do artigo 110.º do TFUE proíbe os EM de fazerem incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, superiores às

- que incidam sobre produtos nacionais similares (v. acórdão de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, n.º 21);
- d. a partir do momento em que se paga um imposto de registo de veículo automóvel num EM, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo registado no EM em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo EM, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de registo, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (v. acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádasi e Németh, C-290/05 e C-333/05, n.º 54);
- e. existe uma violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro EM exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (v. acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, n.º 20; e de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 23);
- f. um Estado-Membro pode fixar o valor dos veículos usados através de tabelas de percentagens fixas determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e calculadas com base em diversos critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo (v. acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 24, e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, n.º 29);
- g. para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, um EM não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional v. (acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão Europeia contra República Portuguesa, C-200/15, n.º 37, na sequência do qual Portugal teve que alterar o artigo 11.º do CISV, tendo em

conta que na tributação de veículos usados, não aplicava fator de desvalorização a veículos com menos de um ano e limitava a desvalorização de veículos com mais de cinco anos a 52%).

44. Em conclusão, e dito por outras palavras, a *ratio legis* da tributação de veículos usados provenientes de outros EM determina que o imposto que um EM faça incidir no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à colocação de tais veículos em circulação deve (i) refletir o tempo de uso dos veículos e (ii) garantir que a tributação de veículos usados em nenhum caso seja superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional (o que, no caso português, equivale a dizer que na tributação de veículos usados provenientes de outros EM devem ser usadas as mesmas componentes de base de tributação dos veículos novos, ajustadas pela componente que reflete o tempo de uso ou a depreciação dos veículos).
45. Nesta sede, decorre da jurisprudência do TJUE (incluindo o caso C-200/15e mais recente caso C-169/20) e da própria sistemática do TFUE que a norma do artigo 110.º do TFUE é imperativa e sobrepõe-se às normas de cariz ambiental do artigo 191.º do TFUE. Assim, ainda que um EM utilize componente ambientais na determinação do cálculo do regime de tributação de veículos, nunca poderá, com base nessa componente, agravar a tributação de veículos usados provenientes de outros EM face aos veículos usados já matriculados em território nacional.
46. O que equivale a dizer que a regra do artigo 110.º do TFUE é imperativa para os EM.

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

47. Tendo já percebido a *ratio* da tributação dos veículos “importados” de outros EM, importa agora perceber qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo e se o modelo de tributação de veículos importados de outros EM é agravado face a estes, considerando o tempo de uso de todos os veículos.
48. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV, conforme artigo 7.º a 11.º do CISV, não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base os centímetros cúbicos por

cilindrada (cm³) (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro (componente ambiental).

49. 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.
50. O cálculo do ISV devido por veículos usados provenientes de outros EM incide também sobre as componentes de cilindrada e ambiental, sendo abatida à componente cilindrada uma percentagem de redução, com base no tempo de uso, a qual está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (cfr. tabela D do artigo 11.º n.º 1 do CISV).
51. Tal percentagem de redução não é contudo, na data dos factos aqui em causa, atribuída à componente ambiental.
52. 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.
53. 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.
54. E leva a que Portugal esteja, no ato aqui em causa, a cobrar imposto sobre os veículos usados “importados” de outros EM, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

Conclusão

55. Nestes termos, prevalecendo o artigo 110.º do TFUE sobre a nossa ordem jurídica, conforme artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da CRP, o ato de liquidação de ISV aqui em causa está inquinado de ilegalidade, por ser desconforme ao direito comunitário, ao tributar de forma

mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

56. Na medida em que deveria ser aplicada a mesma percentagem de redução, com base no tempo de uso, à componente de cilindrada e componente ambiental de cálculo do ISV dos veículos usados provenientes de outros EM, é devida a anulação parcial (e não integral) da liquidação de ISV aqui em causa, no correspondente à aplicação da percentagem de redução de 20% (correspondente à percentagem de redução do número de anos de uso do veículo em causa conforme quadro T da DAV junta ao PPA e tabela D do artigo 11º do CISV) à componente ambiental.
57. Nesta sede, na medida em que deveria ser aplicada a mesma percentagem de redução com base no tempo de uso à componente de cilindrada e componente ambiental de cálculo do ISV dos veículos usados provenientes de outros EM, é devida a anulação parcial (e não integral) da liquidação de ISV pedida pelo Requerente, no valor de € **3.295,93**.
58. Por fim, quanto à invocação de que não pode ser imputado nenhum erro à AT, que se limitou a aplicar as normas legais vigentes na sua atuação, sob o espectro do princípio da legalidade (cfr. n.º 2 do artigo 266.º do CRP e art.º 55 LGT), os argumentos da AT não colhem pelas razões expostas em II. Supra, “*Questão prévia – caducidade do direito de ação e tempestividade da reclamação graciosa*” para as quais se remete.

E. Do pagamento de juros indemnizatórios

59. Ficou provado que o ISV aqui em causa foi pago pelo Requerente, com data de cobrança de 13.08.2018.
60. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, em linha com o artigo 100.º da LGT, a decisão arbitral a favor do sujeito passivo tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.
61. No que concerne a juros indemnizatórios, o n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

62. O pedido de revisão do ato tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.7.2006, proferido no processo n.º 402/06.
63. Fora destes casos, o contribuinte não tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido, mas sim a partir da data em que se completou um ano depois de ter apresentado o pedido de revisão do ato tributário, nos termos da referida alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.
64. Neste sentido, tem vindo a pronunciar-se reiteradamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 6.07.2005, processo n.º 0560/05; de 02.11.2005, processo n.º 0562/05; de 17.05.2006, processo n.º 016/06; de 24.05. 2006, processo n.º 01155/05; de 02.11.2006, processo n.º 0604/06; de 15.11.2006, processo n.º 028/06; de 10.01.2007, processo n.º 523/06; de 17.01.2007, processo n.º 01040/06; de 12.12. 2006, processo n.º 0918/06; de 15.02.2007, processo n.º 01041/06; de 06.06.2007, processo n.º 0606/06; de 10.07.2013, processo n.º 390/13; de 18.01.2017, processo n.º 0890/16; de 10.5. 2017, processo n.º 01159/14.
65. No caso em apreço, o pedido de revisão oficiosa (em que deveria ter sido convolada a reclamação graciosa) foi apresentado em 11.02.2021, pelo que, não tendo decorrido 1 ano desde a sua apresentação, o Requerente não tem direito a juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação da liquidação de ISV correspondente à DAV n.º 2018/... e determinar a anulação parcial desta liquidação, no valor de € **3.295,93**;
- b) Condenar a AT ao reembolso da quantia de € **3.295,93** ao Requerente;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à parte restante da liquidação de ISV correspondente à DAV n.º 2018/...;
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **27.604,71**.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **1.530,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária. Sendo ambos vencidos, condeno o Requerente e a Requerida, no pagamento das custas processuais, na proporção do decaimento, que se fixa em 88,06% (€ 1.347,32) a cargo do Requerente e 11,94% (€ 182,68) a cargo da Requerida, nos termos do artigo 527.º n.º s 1 e 2 do CPC, artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

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

Lisboa, 27 de janeiro de 2021

(Catarina Belim)

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