

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 466/2019-T**

**Tema: ISV – Admissão de veículo usado – Imposto incidente sobre a componente ambiental.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório**

**1. A...**, PORTADOR DO NIF..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... ...(doravante, “REQUERENTE”), veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/1, requerer, em 12/7/2019, a constituição de Tribunal Arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do acto de liquidação do Imposto sobre Veículos (“ISV”), respeitante à introdução no consumo do veículo usado identificado na DAV n.º 2019/..., praticado em 4/4/2019, pela AT, com a data limite de pagamento de 18/4/2019 (vd. Doc. 1 junto aos autos).

**2.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

**2.1.** O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

**2.2.** As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

---

**2.3.** Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 24/9/2019.

**3.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, alega, em síntese, o seguinte:

- a) «Nos termos do artigo 5.º do [CISV], o Imposto Sobre Veículos (ISV) incide sobre veículos ligeiros de passageiros, automóveis ligeiros de utilização mista, automóveis ligeiros de mercadorias, automóveis de passageiros com mais de 3500 Kg e lotação não superior a nove lugares, autocaravanas, motociclos, triciclos e quadriciclos.
- b) Dispõe, ainda, o artigo 6.º do referido código que este imposto se torna exigível, nomeadamente, no momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos ou no momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos ou da declaração complementar de veículos pelos particulares.
- c) Relativamente à introdução no consumo, estabelece o n.º 1 do artigo 17.º do CISV que “a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)”, sendo que, nos termos do n.º 3, “para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros (...) ficam sujeitos ao processamento da DAV”.
- d) De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CISV, “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, sendo que, nos termos do seu n.º 2, se enumeram os documentos que a devem acompanhar.
- e) 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 (cm<sup>3</sup>) (componente cilindrada)

e os gramas de CO<sub>2</sub> por quilómetro (componente ambiental), sendo que foram estruturadas em taxa normal, taxa intermédia e taxa reduzida e taxa para veículos usados, nos termos do disposto nos artigos 7.º a 11.º do CISV.

- f) Assim, 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 CO<sub>2</sub> g/km.
- g) O ora requerente considera que a liquidação do ISV que aqui se discute está ferida de um vício de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação, na medida em que não foi tida em conta para o respectivo cálculo.
- h) Ao valor correspondente à componente cilindrada (EUR. 16.142,82), foi deduzida a quantia correspondente a 65%, i.e. EUR. 10.492,83 [...], por força da redução resultante do número de anos do veículo, de acordo com as percentagens de redução constantes da Tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, aplicável aos veículos usados.
- i) Já no que concerne à componente ambiental, ao valor apurado (EUR. 25.403,35), não foi aplicada qualquer redução resultante do número de anos do veículo.
- j) Face ao exposto, torna-se evidente que a norma jurídica que esteve na base da referida liquidação, i.e., o artigo 11.º do CISV, viola o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [...].
- k) Dispõe o referido artigo 110.º do TFUE 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.”

- l) Como se sabe, o Direito da União Europeia [...] tem primazia sobre o direito interno, o que significa que deve ser aplicado pelos tribunais nacionais, cabendo-lhes desaplicar todo o direito nacional contrário.
- m) Assim, os Estados são obrigados a executar o Direito da UE, sob pena de poderem incorrer em responsabilidade civil extracontratual e ser alvo de processos de infracção susceptível de conduzir à aplicação de sanções pecuniárias, de acordo com os artigos 258.º e seguintes do TFUE.
- n) Verificamos que a redacção actual do artigo 11.º do CISV viola a citada norma de direito europeu (artigo 110.º do TFUE) porquanto permite que a Administração Fiscal cobre um imposto sobre os veículos importados com base num valor superior ao valor real do veículo [...].
- o) Razão pela qual deveria ter sido aplicada à componente ambiental uma redução resultante do número de anos do veículo, à semelhança do que sucedeu com a componente cilindrada [...]. Assim sendo, e utilizando método semelhante para calcular a componente cilindrada, verifica-se que deveria ter sido deduzido o montante de EUR. 16.512,18 [...] ao valor a que concerne a componente ambiental (EUR. 25.403,35) [...].
- p) [N]o Acórdão do TJUE proferido no processo C-290/05 de 5 de outubro de 2006 (no caso Nádasi), foi analisada pela primeira vez a questão ambiental face aos impostos automóveis aplicáveis dentro do espaço da União Europeia.
- q) Com efeito, o sistema fiscal húngaro ignorava a desvalorização do veículo e tratava de forma igualitária todos os veículos que tivessem a mesma motorização e comportamento ambiental.

- r) Contudo, o referido Acórdão do TJUE 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 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” [...].
- s) 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 lado, as formas que vierem a revestir sejam de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das “importações” provenientes dos outros EM, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes.
- t) [...] a nova alteração legislativa do artigo 11.º do Código do ISV, no sentido de nele incluir a desvalorização [assinalada pelo Acórdão do TJUE no processo n.º C-200/15, de 16 de Junho de 2016: a desvalorização dos veículos “antes de atingirem um ano” e “a desvalorização que seja superior a 52% no caso dos veículos com mais de cinco anos”], através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, [excluiu], de novo, da redacção do artigo a questão da desvalorização incidente sobre a componente ambiental do ISV.

- u) Considera-se, pois, na [Decisão arbitral proferida no proc. n.º 572/2018-T] que “os actuais contornos da legislação nacional ignoram, no artigo 11.º, n.º 1, Tabela D, o previsto no artigo 110.º do TFUE e a posição que o TJUE tem assumido (e que já assumia face ao disposto no artigo 90.º 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” [...].
- v) Atente-se, por fim, ao comunicado da Comissão Europeia de 24 de Janeiro de 2019, em que esta insta Portugal a alterar a sua legislação em matéria de tributação dos veículos automóveis: “A Comissão decidiu hoje dar início a um procedimento de infracção contra Portugal por este Estado-Membro não ter em conta a componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação. [...]. A Comissão considera que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que os veículos usados importados 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. [...]”
- w) Para recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa, porquanto se o texto a interpretar é perfeitamente claro, não se trata já de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é competência do Tribunal incumbido da competência de julgar o caso concreto, aplicando a lei nacional e/ou comunitária.
- x) [...] na medida em que seja reconhecido por esse Douto Tribunal o vício de ilegalidade da actual legislação portuguesa vertida no artigo 11.º do CISV e conseqüentemente na prolação da ilegalidade parcial do acto de liquidação de ISV que está na origem do presente pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, tendo já efectuado o respectivo

pagamento, terá direito ao pagamento de juros indemnizatórios, pelo que se peticiona a condenação da Administração Tributária no pagamento de tais juros.»

**3.1.** O Requerente termina pedindo que o presente pedido de pronúncia arbitral seja julgado procedente, por provado, com, nomeadamente, as seguintes consequências legais: i) anulação parcial imediata da liquidação de ISV emitida pela AT; e ii) reembolso das «quantias indevidamente pagas no montante global de EUR. 16.512,18, com o reconhecimento do direito do Requerente a receber os juros indemnizatórios a computar sobre o montante indevidamente pago, com a concomitante condenação da Administração Tributária ao pagamento de tais juros, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT.»

**4.** A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “REQUERIDA” ou “AT”) apresentou resposta, invocando, em síntese, o seguinte:

- a) «[N]o presente pedido arbitral a impugnação do ato é parcial porque o Requerente entende que à componente ambiental deveria ser aplicada nos mesmos termos, de acordo com os anos de uso, a percentagem da componente cilindrada.
- b) Então, com referência ao quadro constante do art.º 40 do pedido arbitral, o valor obtido, de 16.512,18 €, deveria ter sido deduzido, de acordo com o raciocínio pugnado pelo Requerente, ao valor 25.403,35 €, correspondendo essa diferença ao valor económico do pedido, que no caso seria de 8.891,17 €.
- c) Assim, no presente caso, o valor a atribuir à causa deverá ser de 8.891,17 € e não o indicado pelo Requerente.
- d) [E]stando em causa, nos presentes autos, a admissão de um veículo usado, oriundo de outro Estado-membro, no caso a Alemanha, releva, especificamente, o artigo 11.º do CISV na redação atualmente em vigor com as alterações a que foi sujeito desde a entrada em vigor do diploma que aprovou o mesmo código. Assim, no caso vertente releva a

---

alteração efectuada ao artigo 11.º do Código do Imposto Sobre Veículos pelo artigo 217.º da Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016, diploma que aprovou o Orçamento de Estado para 2017.

- e) [C]onstitui factu assente que o veículo em crise se trata de um veículo usado [...], encontrando-se, conseqüentemente, sujeito à taxa de imposto aplicável na introdução no consumo do mesmo, que é a que resulta da aplicação dos artigos 7.º, n.º 1, alínea a) e 11.º do CISV. Pelo que, tratando-se de veículo ligeiro de passageiros, usado, movido a gasolina, com emissão de gases CO<sub>2</sub> supra indicados (299g/km), os serviços aduaneiros efetuaram, e bem, o cálculo do imposto devido, por aplicação da tabela A prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea a) com a redução por anos de uso prevista na tabela D no n.º 1 do artigo 11.º do CISV para a componente cilindrada (cf. PA).
- f) Contudo, não é a questão atinente à legalidade do ato tributário que, o ora Requerente, vem impugnar, antes pretendendo sindicá-la a matéria de direito respeitante exclusivamente a uma alteração de um preceito do CISV e sua razão de ser, que o Requerente reputa de ilegal por, segundo defende, violar preceito comunitário que se sobrepõe à lei nacional, mas também aqui não lhe assiste razão.
- g) De facto, o que o Requerente põe em causa não é a liquidação, mas a alteração efectuada ao artigo 11.º do CISV, na redação que lhe foi dada pelo artigo 217.º da Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016, diploma que aprovou o Orçamento de Estado para 2017.
- h) [A] desvalorização dos veículos no mercado nacional, conforme consta do n.º 1, do artigo 11.º do CISV, é calculada tendo por referência a desvalorização comercial média dos veículos, mediante uma tabela de reduções que varia em função do tempo de uso do veículo.
- i) De acordo com a referida tabela [D], entendeu o legislador aplicar as percentagens de redução apenas ao imposto resultante da componente cilindrada, ficando de fora a



componente ambiental, pretendendo-se, com isso, imprimir coerência entre a tributação dos veículos novos e veículos usados.

- j) Entende o Requerente que o facto de não ser aplicada qualquer redução à componente ambiental do ISV, aplicável aos veículos usados admitidos, vai contra o direito comunitário, contrariando o disposto no artigo 110.º do TFUE.
- k) Não tem razão o Requerente porquanto o modelo de tributação dos veículos usados, alterado através da Lei do OE/2017, não pretende contrariar o direito comunitário, mas sim respeitar as orientações comunitárias em matéria da redução das emissões de CO<sub>2</sub>, tendo em vista o cumprimento das responsabilidades ambientais assumidas no âmbito do Protocolo de Quioto.
- l) A alteração ao artigo 11.º do CISOV nos moldes acima mencionados encontra-se, assim, em consonância com o disposto no artigo 1.º do mesmo código, que consagra o “Princípio da Equivalência”, que de novo se cita, e, nos termos do qual, “O Imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.
- m) O que se constata é que, no âmbito da tributação automóvel, relativamente aos elementos sobre os quais assenta tal tributação, existe uma confusão de conceitos, que são, por natureza, distintos, não podendo estabelecer-se uma equiparação entre a componente cilindrada e a componente ambiental, nem, por isso, conseqüentemente, ver-lhe aplicados os mesmos critérios, até porque no caso da vertente ambiental, as razões que lhe estão subjacentes não coincidem com as que determinam a tributação que atende à cilindrada do veículo.

- n) [E]m nome da unidade e da coerência do modelo de tributação automóvel vigente em Portugal, a não aplicação da totalidade da componente ambiental aos veículos usados violaria os princípios supra referidos, tornando-se fonte de graves injustiças, já que beneficiaria claramente os veículos usados em detrimento dos novos, sem que para tal se encontrem razões válidas.
- o) [O] modelo de tributação dos veículos usados vigente em Portugal não ofende o espírito do artigo 110.º do TFUE, ao contrário do preconizado na decisão arbitral invocada pelo Requerente, que ainda não transitou em julgado, uma vez que o pagamento da componente ambiental na totalidade não tem em vista restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas tão somente selecionar essa entrada, mediante a aplicação de critérios exclusivamente ambientais. Não se trata, pois, de proteger a produção nacional, mas sim de proteger o ambiente, património do mundo e do qual depende a sobrevivência da espécie humana.
- p) [A] posição preconizada encontra acolhimento no princípio da proteção do ambiente, consagrado no artigo 191.º do TFUE, ao estipular, no seu n.º 1, que a política da União contribuirá para a prossecução da preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente.
- q) Em suma, não se trata de criar nenhum obstáculo ao regular funcionamento do mercado único, mas sim de respeitar os compromissos nacionais e internacionais assumidos pelo Estado Português em matéria de defesa do ambiente, bem como pelos Estados-Membros, no acordo de Paris sobre as alterações climáticas (designadamente a neutralidade carbónica em 2050).
- r) [O] modelo atual de apuramento do ISV sobre os veículos usados e comprados noutros Estados-Membros da União Europeia é plenamente justificado e está em linha com o artigo 110.º do TFUE uma vez que, se os veículos novos pagam a totalidade do imposto correspondente à componente ambiental, com base nas respetivas emissões de CO<sub>2</sub>, por

maioria de razão, também os veículos usados devem suportar o pagamento da totalidade dessa componente ambiental (sem desconto associado à desvalorização comercial da viatura), tendo em conta que os malefícios causados ao ambiente não são inferiores aos dos veículos novos para o mesmo escalão de emissões de CO<sub>2</sub>.

- s) Em suma, o disposto no artigo 11.º do CISV não obsta à admissão de veículos usados em território nacional, nem tampouco visa impedir a realização de negócios jurídicos de compra e venda de veículos automóveis pois, diariamente, são processadas inúmeras declarações aduaneiras de veículos (DAV) de regularização fiscal de veículos em território nacional, provenientes de outros Estados-membros.
- t) [O]s próprios dados estatísticos relativos à emissão de matrículas revelam que não existe qualquer obstáculo ao funcionamento do mercado interno, na medida em que, entre 2010 e 2018, o número de veículos usados matriculados em Portugal aumentou 219%, tendo, especificamente, entre 2017 e 2018, tido um crescimento de 13%, muito acima da taxa de crescimento da venda de veículos novos, de apenas 3%.
- u) Tudo visto se conclui que a liquidação de ISV em crise está conforme com a lei e o direito, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE, no artigo 66.º da CRP e no artigo 11.º do CISV.

**4.1.** A AT conclui pedindo que seja julgado totalmente improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por se considerar que “o ato impugnado [foi] efetuado de acordo com o direito nacional e comunitário, [e que] o mesmo não enferma de qualquer vício”.

**5.** Não tendo sido invocadas exceções e não havendo matéria de facto controvertida, por as questões a decidir serem de direito, o Tribunal Arbitral, através de despacho datado de 24 de Fevereiro de 2020, prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade,

simplificação e informalidade deste. Foi, também, fixado o dia 6 de Março de 2020 para a prolação da decisão arbitral.

## **II. Saneamento**

**6.** O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

**7.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

**8.** Pelo supra exposto, e não se verificando nulidades, impõe-se o conhecimento, em seguida, do mérito do pedido.

## **III. Questão a decidir**

**9.** Na petição arbitral, o Requerente alega que “a liquidação do ISV que aqui se discute está ferida de um vício de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação, na medida em que não foi tida em conta para o respectivo cálculo”, dado que, “no que concerne à componente ambiental, ao valor apurado (EUR. 25.403,35), não foi aplicada qualquer redução resultante do número de anos do veículo.” Conclui, assim, o ora Requerente que “a norma jurídica que esteve na base da referida liquidação, i.e., o artigo 11.º do CISV, viola o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”.

**10.** Por seu lado, a Requerida considera que “a liquidação de ISV em crise está conforme com a lei e o direito, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE, no artigo 66.º da CRP e no artigo 11.º do CISV.”

**11.** Pelo exposto, conclui-se que a questão essencial a decidir nos presentes autos diz respeito à avaliação da interpretação, adoptada pela Requerida, do referido artigo 11.º, n.º 1, do CISV (na redacção que lhe foi dada pelo art. 217.º da Lei n.º 42/2016, de 28/12), da qual resultou a liquidação de ISV em causa (e cuja anulação parcial constituiu o objecto do presente pedido arbitral), tendo em vista verificar se a mesma viola ou não o disposto no art. 110.º do TFUE (e, caso subsistam dúvidas, aferir se haverá necessidade de promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos sugeridos pelo Requerente [vd. §69.º da p.i.] e pela Requerida [vd. §112.º da resposta]).

#### **IV. Valor da causa**

**12.** Na sua resposta, a Requerida alega que o valor da causa foi incorrectamente calculado pelo Requerente, dado que, “com referência ao quadro constante do art.º 40 do pedido arbitral, o valor obtido, de 16.512,18 €, deveria ter sido deduzido, de acordo com o raciocínio pugnado pelo Requerente, ao valor 25.403,35 €, correspondendo essa diferença ao valor económico do pedido, que no caso seria de 8.891,17 €.” Consequentemente, a Requerida conclui que, em vez dos invocados €16.512,18, “o valor a atribuir à causa deverá ser de 8.891,17 €”.

**13.** Verifica-se, contudo, que não assiste razão à Requerida. O que o ora Requerente pretende é “a anulação parcial imediata da liquidação de ISV emitida pela AT” na parte em que a mesma desconsidera, no seu entender, “no que concerne à componente ambiental, ao valor apurado (EUR. 25.403,35), [...] qualquer redução resultante do número de anos do veículo”.

**14.** Se é certo que, quanto à componente cilindrada, foi deduzida a quantia correspondente a 65% do montante referente à mesma (i.e., €10.492,83 = €16.142,82 × 0,65), por força da redução resultante do número de anos do veículo, segundo as percentagens de redução constantes da Tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, aplicável aos veículos usados – o que determinou que o total de ISV a pagar tenha passado de €41.546,17 para €31.053,34 (vd. Doc. 1 apenso aos autos) –; já no que se refere à componente ambiental não foi aplicada qualquer percentagem de redução. Ora, como ao total de ISV apurado e pago (€31.053,34, dos

quais €25.403,35 dizem respeito à componente ambiental) não foi deduzida a quantia pretendida pelo ora Requerente (€16.512,18), esta parcela (que o Requerente entende que, em vez de ser deduzida, foi ilegalmente exigida em violação do disposto no art. 110.º do TFUE) constitui o valor da presente causa.

## **V. Mérito**

### **V.1. Matéria de facto**

**15.** Com relevo para a apreciação e decisão da questão de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A. Conforme resulta da leitura do PA apenso aos autos (vd. procedimento relativo à DAV n.º 2019/..., de 6/4/2019, da Alfândega do ..., com referência ao veículo automóvel em causa), foi apresentada, naquela alfândega, por transmissão eletrónica de dados, a referida DAV para introdução no consumo do veículo ligeiro de passageiros, usado, proveniente da Alemanha, da marca ...-modelo ..., ao qual foi atribuída a matrícula ... .
- B. O referido veículo foi adquirido pelo Requerente, para uso particular, pelo montante de €77.567,60 (vd. Doc. 1 apenso aos autos).
- C. Em 4/4/2019, a supra mencionada DAV n.º 2019/... foi apresentada através de representante indireto, tendo este declarado o referido veículo da marca ... modelo..., com a matrícula ..., e inscrito nos Quadros E, F e G, referentes às características do veículo, apresentação do veículo e matrículas anteriores, tratar-se de um veículo usado proveniente da Alemanha, com 78.904 km percorridos, tendo a primeira matrícula sido atribuída em 1/7/2011, tratando-se de um veículo com cerca de 8 anos de uso para efeitos do escalão da tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV (mais de 7 a 8 anos), à qual corresponde uma percentagem de redução de 65% (vd. Doc. 1 apenso e DAV constante do PA apenso).

- D. No item 50 (que é relativo à emissão de gases CO<sub>2</sub>) do Quadro E da referida DAV, respeitante às características do veículo, consta o valor de 299 g/km.
- E. Quanto ao cálculo do imposto sobre veículos, no Quadro R da referida DAV verifica-se que o cálculo deste imposto foi efectuado pela AT com recurso à Tabela A, aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, pelo valor total de €41.546,17. Desse valor total, €16.142,82 são referentes à componente cilindrada e €25.403,35 referentes à componente ambiental.
- F. Resulta, também, do referido Quadro R que, no que respeita à componente cilindrada, foi deduzida a quantia correspondente a 65% do respectivo montante supra citado (i.e., €10.492,83 = €16.142,82 × 0,65), por força da redução resultante do número de anos do veículo, de acordo com as percentagens de redução constantes da Tabela D prevista no n.º 1 do art. 11.º do CISV, aplicável aos veículos usados – pelo que o total de ISV a pagar passou a ser de €31.053,34 (total que foi pago pelo ora Requerente, conforme se pode ver pela leitura dos Docs. 2 e 3 apensos aos presentes autos). No que diz respeito à componente ambiental, não foi aplicada qualquer percentagem de redução.
- G. A aplicar-se a redução pretendida pelo Requerente, deveria ser deduzida, na parte do ISV incidente sobre a componente ambiental, a quantia de €16.512,18 (= €25.403,35 × 0,65). O valor da presente causa corresponde a este valor parcial da liquidação de ISV, que o Requerente considera que foi exigido em violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).
- H. A liquidação do imposto, relativa ao veículo acima identificado, foi efectuada a 4 de Abril de 2019, constando da respectiva DAV o termo final do prazo de pagamento (18 de Abril de 2019), conforme acto de liquidação n.º 2019/..., praticado pelo Director da Alfândega do ... (vd. Doc. 1 apenso aos autos).
- I. Inconformado, o ora Requerente interpôs o presente pedido de constituição de tribunal arbitral em 12/7/2019.

## **V.2. Factos não provados**

16. Inexistem factos não provados com relevo para a apreciação do mérito da causa.

## **V.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

17. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 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).

18. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

19. A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes.

## **V.4. Matéria de direito**

20. A questão essencial que aqui está em causa já foi objecto de análise em sede arbitral. O entendimento da jurisprudência arbitral do CAAD até à presente data (nomeadamente, o que está vertido nas Decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 572/2018-T<sup>1</sup> e 346/2019-T) é aquele que também se defenderá aqui, por com ele se concordar, pelas razões que serão, em seguida, expostas.

---

<sup>1</sup> Esta Decisão arbitral foi objecto de recurso para o STA; o recurso não foi admitido “por inadmissibilidade legal do seu objeto” (vd. Acórdão do STA de 18/9/2019, proc. n.º 050/19.3BALS).



**21.** Como se disse acima, a questão essencial a decidir nos presentes autos diz respeito à avaliação da interpretação, adoptada pela Requerida, do art. 11.º, n.º 1, do CISV (na redacção que lhe foi dada pelo art. 217.º da Lei n.º 42/2016, de 28/12), da qual resultou a liquidação de ISV em causa (e cuja anulação parcial constituiu o objecto do presente pedido arbitral), tendo em vista verificar se a mesma viola ou não o disposto no art. 110.º do TFUE.

**22.** Com efeito, o ora Requerente interpôs o presente pedido arbitral por entender que “a liquidação do ISV que aqui se discute está ferida de um vício de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação, na medida em que não foi tida em conta para o respectivo cálculo”, dado que, “no que concerne à componente ambiental, ao valor apurado (EUR. 25.403,35), não foi aplicada qualquer redução resultante do número de anos do veículo.” Conclui, assim, o ora Requerente que “a norma jurídica que esteve na base da referida liquidação, i.e., o artigo 11.º do CISV, viola o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”.

**23.** Por seu lado, a Requerida defendeu, nesta sede, que “a liquidação de ISV em crise está conforme com a lei e o direito, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE, no artigo 66.º da CRP e no artigo 11.º do CISV.”

**24.** Vejamos, então.

**25.** Nos termos do disposto no mencionado art. 110.º do TFUE (que corresponde ao anterior art. 90.º do TCE), “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.”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Sobre o âmbito de aplicação e os critérios de apreciação deste artigo, ver, por ex.: Beatriz Pérez de las Heras, *El Mercado Interior Europeo*, Deusto Publicaciones, 2.ª edición, 2008, pp. 68 e segs..

26. E, nos termos do também mencionado art. 11.º (*Taxas - veículos usados*) do CISV (artigo que, no entender do Requerente, viola a supra citada norma comunitária), na redacção dada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12,

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

*Tabela D*

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

- 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.
- 3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer

ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:

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

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

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

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

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

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

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

27. Para o presente caso, é também importante ter em consideração o que diz o art. 7.º (*Taxas normais - automóveis*) do CISV. Nos termos deste artigo, e especificamente quanto a veículos movidos a gasolina (como o ora em causa),

“1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos: a) Aos automóveis de passageiros; [...].

*Tabela A*

<b>Componente cilindrada</b>		
Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 1 000 .....	0,98	760,00
Entre 1 001 e 1 250 .....	1,06	762,77
Mais de 1 250 .....	4,99	5 523,55

  

<b>Componente ambiental</b>		
<b>Veículos a gasolina</b>		
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 99 .....	4,12	381,10
De 100 a 115 .....	7,21	669,50
De 116 a 145 .....	46,85	5 263,30
De 146 a 175 .....	54,59	6 365,40
De 176 a 195 .....	139,05	21 063,50
Mais de 195 .....	183,34	29 767,00

28. No caso destes autos, é indiscutível que está em causa um veículo ligeiro de passageiros usado, movido a gasolina. Com efeito, na DAV n.º 2019/..., que foi apresentada através de representante indireto, declarou-se que o veículo da marca ...-..., com a matrícula ..., e inscrito nos Quadros E, F e G, referentes às características do veículo, apresentação do veículo e

---

matrículas anteriores, era um veículo usado proveniente da Alemanha, com 78.904 km percorridos, tendo a primeira matrícula sido atribuída em 1/7/2011, tratando-se de um veículo com cerca de 8 anos de uso para efeitos do escalão da tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV (mais de 7 a 8 anos), à qual corresponde uma percentagem de redução de 65% (vd. Doc. 1 apenso aos presentes autos e DAV constante do PA apenso). No item 50 (que é relativo à emissão de gases CO<sub>2</sub>) do Quadro E da referida DAV, respeitante às características do veículo, consta o valor de 299 g/km.

**29.** Se é certo que, como resulta do Quadro R da referida DAV, no que respeita à componente cilindrada, foi deduzida a quantia correspondente a 65% do respectivo montante supra citado (i.e., €10.492,83 = €16.142,82 × 0,65), por força da redução resultante do número de anos do veículo, de acordo com as percentagens de redução constantes da Tabela D prevista no n.º 1 do art. 11.º do CISV, aplicável aos veículos usados – pelo que o total de ISV a pagar passou a ser de €31.053,34 (total que foi pago pelo ora Requerente, conforme se pode ver pela leitura dos Docs. 2 e 3 apensos aos presentes autos); já no que diz respeito à componente ambiental, não foi aplicada qualquer percentagem de redução.

**30.** Está, pois, em causa determinar se a referida norma do art. 11.º do CISV, na medida em que não considera qualquer redução de imposto em função do número de anos de uso do veículo na componente ambiental, viola ou não o direito comunitário, nomeadamente o citado art. 110.º do TFUE e, conseqüentemente, se a liquidação ora impugnada se encontra, ou não, ferida de ilegalidade.

**31.** Assim sendo, mostra-se necessária a análise da questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado-Membro. Uma questão importante que já foi submetida à apreciação do TJUE por diversas vezes.

**32.** Como bem se sintetiza, a este respeito, na Decisão arbitral que foi proferida no processo n.º 346/2019-T, “ainda na vigência do revogado imposto automóvel, que precedeu o atual ISV, aquele Tribunal não teve dúvida em declarar que «A cobrança por um Estado-Membro de um

imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE 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.» (Ac. de 09-03-1995, proc. C-345/03, Nunes Tadeu). Sobre a mesma matéria, e com referência aquele mesmo tributo, voltaria o Tribunal de Justiça a pronunciar-se, no sentido de que «A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE 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» (Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, Gomes Valente). É, pois, constante orientação do Tribunal de Justiça sobre a incompatibilidade de normas nacionais que tributem mais gravosamente os veículos «importados» de outros Estados Membros, como se extrai tanto das decisões referidas como de tributações de similares contornos vigentes noutros países da União Europeia: «O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado só permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação do valor efectivo dos referidos veículos é calculada de modo geral e abstracto, com base em critérios ou tabelas fixas determinados por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, se esses critérios ou tabelas forem susceptíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional» (Ac. de 20-09-2007, proc. C-74/06, Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica).”

**33.** E, num caso também invocado pelo ora Requerente (Ac. de 5/10/2006, proc. C-290/05, caso Ákos Nádasi), em que, pela primeira vez, se analisou a consideração da componente ambiental no âmbito da tributação automóvel no direito húngaro, o TJUE viria a considerar que: “51. No que concerne aos critérios que podem ser utilizados para o cálculo de um imposto, há que recordar que o direito comunitário, no estado actual da sua evolução, não limita a liberdade de cada Estado-Membro estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, ainda que similares na acepção do artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, em função de critérios

objectivos, como sejam a natureza das matérias-primas utilizadas ou os processos de produção aplicados. Contudo, tais diferenciações só são compatíveis com o direito comunitário se prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e se as suas modalidades forem de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das importações provenientes dos outros Estados-Membros, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes (acórdão Outokumpu, já referido, n.º 30). 52. No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objectivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo. 53. Contudo, um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares. [...]. 56. Assim, não obstante o carácter ambiental do objectivo e do fundamento do imposto automóvel e mesmo não tendo estes qualquer relação com o valor de mercado do veículo, o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE exige que seja tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objecto de tributação, visto que esse imposto se caracteriza por ser apenas cobrado uma vez quando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no Estado-Membro em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor.”

**34.** Com base nestas considerações, o TJUE viria a declarar, no referido caso Ákos Nádasi, que: “57. [...] 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.”

35. No contexto do sistema nacional de tributação automóvel, e já sobre a norma do art. 11.º do CISV, na redacção em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o TJUE também viria a tecer considerações relevantes no seu Ac. de 16/6/2016, proc. C-200/15 (Comissão Europeia vs República Portuguesa): “26. 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 Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida). 27. No caso em apreço, o artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre Veículos prevê, para efeitos do cálculo do imposto aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros, a tomada em consideração de uma desvalorização em função de uma tabela de percentagens fixas que estabelece, designadamente, em 20% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado durante um período de um a dois anos e em 52% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado há mais de cinco anos. 28. Daqui resulta que a República Portuguesa aplica aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação no qual, por um lado, o imposto devido por um veículo utilizado há menos de um ano é igual ao imposto que incide sobre um veículo novo similar posto em circulação em Portugal e, por outro, a desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco anos é limitada a 52%, para efeitos do cálculo do montante deste imposto, independentemente do estado geral real desses veículos. 29. Ora, é facto assente que o valor de mercado de um veículo automóvel começa a diminuir a partir da data da sua compra ou da sua entrada em circulação e que esta diminuição continua para além do quinto ano da sua utilização (v., neste sentido, acórdão de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin,



C-101/00, EU:C:2002:505, n.º 78). 30. Deste modo, a regulamentação nacional em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo a pagar pelos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros para Portugal e utilizados há menos de um ano ou há mais de cinco anos é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. 31. Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que, nos casos referidos no número anterior do presente acórdão, os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE. [...]. 37. [...] o Tribunal de Justiça já declarou que a tomada em consideração da desvalorização real dos veículos não tem necessariamente que levar a uma avaliação ou a uma prova pericial de cada um deles. Com efeito, evitando as dificuldades inerentes a tal sistema, um Estado-Membro pode fixar, através de tabelas de percentagens fixas determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e calculadas com base em critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo, um valor dos veículos usados que, regra geral, é muito próximo do seu valor real (acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU:C:2001:109, n.º 24, e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.º 29). 38. Assim, embora não decorra desta jurisprudência que as tabelas de percentagens fixas devam ser concebidas com base em todos estes critérios, uma vez que esta contém só, como confirma a utilização do termo «como», uma lista exemplificativa e não exaustiva de critérios de elaboração das referidas tabelas, importa contudo que, conforme resulta dos n.ºs 24 a 26 do presente acórdão, a aplicação destas tabelas não conduza, ainda que apenas em certos casos, a uma tributação dos veículos usados importados de outros Estados-Membros superior à dos veículos similares já matriculados no Estado-Membro em causa. 39. A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que a tomada em consideração de vários fatores de desvalorização, como os indicados no n.º 37 do presente acórdão, é suscetível de garantir que a tabela de percentagens fixas reflita de forma muito mais precisa a desvalorização efetiva dos veículos e permita atingir o objetivo de uma tributação dos veículos usados importados que não seja em caso algum superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (v., neste sentido, acórdão de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98,

EU:C:2001:109, n.º 28). 40. Resulta de todas as considerações precedentes que a ação da Comissão deve ser julgada procedente. 41. Por conseguinte, há que declarar que a República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.” (Sublinhados nossos.)

**36.** No sentido de acolher esta decisão do TJUE, foi, através da Lei n.º 42/2016, de 28/12, alterada a redacção do art. 11.º do CISV, nele passando a ser considerada a desvalorização do veículo a que a mesma se refere mas apenas quanto à componente cilindrada, ficando excluída qualquer redução no que diz respeito à componente ambiental.

**37.** Pode, assim, concluir-se, também aqui, e tal como se fez na Decisão arbitral proferida no processo n.º 572/2018-T, que “os actuais contornos da legislação nacional ignoram, no artigo 11.º, n.º 1, Tabela D, o previsto no art. 110.º do TFUE e a posição que o TJUE tem assumido (e que já assumia face ao disposto no art. 90.º 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<sup>[3]</sup>, de modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.”<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Como bem assinala Catherine Barnard (em *The Substantive Law of the EU*, OUP, Sixth Edition, 2019, p. 51), “these provisions [Article 110 (1) and Article 110 (2) TFEU] are intended to guarantee «the complete neutrality of internal taxation as regards competition between domestic products and products imported from other Member States» [Case 193/85 *Co-frutta* [1987] ECR 2085, §25] in order to ensure the free movement of goods between Member States in normal conditions of competition [Case 252/86 *Bergandi* [1988] ECR 1343, §24].”

<sup>4</sup> A este respeito, ver, no mesmo sentido, por exemplo, Gabriël Moens e John Trone (em *Commercial Law of the European Union*, Springer, 2010, pp. 230-1): “Art. 110 [TFEU] [...] provides that Member States are prevented from imposing upon the products of other Member States any internal tax in excess of that imposed upon «similar domestic products». [...]. The Court of Justice has identified the purpose of Art. 110 as ensuring the free movement of goods by preventing protection of domestic products through the adoption of discriminatory internal taxation. See *Nádasdi v Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága* (C-290/05) [2006] ECR I-10115 at [45]; [2007] 1 CMLR 21 (p 627); *Brzeziński v Dyrektor Izby Celnej w Warszawie* (C-313/05) [2007] EC I-513 at [27]; [2007] 4 CMLR 4 (p 121). Art. 110 ensures that internal taxation is completely neutral in relation to competition between domestic products and imports. See *Commission v Denmark* (171/78) [1980] ECR 447 at [4]; [1981] 2 CMLR 688; *De Danske Bilimportører v Skatteministeriet, Toldog Skattestyrelsen* (C-383/01) [2003] ECR

**38.** A este respeito, constata-se que a Requerida não ignora que “entendeu o legislador aplicar as percentagens de redução apenas ao imposto resultante da componente cilindrada, ficando de fora a componente ambiental”, mas justifica tal exclusão com a necessidade de “imprimir coerência entre a tributação dos veículos novos e veículos usados.” Acrescenta, ainda, em defesa da sua posição, que “o modelo de tributação dos veículos usados vigente em Portugal não ofende o espírito do artigo 110.º do TFUE [...], uma vez que o pagamento da componente ambiental na totalidade não tem em vista restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas tão somente selecionar essa entrada, mediante a aplicação de critérios exclusivamente ambientais. Não se trata, pois, de proteger a produção nacional, mas sim de proteger o ambiente, património do mundo e do qual depende a sobrevivência da espécie humana.” E conclui que “a posição [por si] preconizada encontra acolhimento no princípio da proteção do ambiente, consagrado no artigo 191.º do TFUE, ao estipular, no seu n.º 1, que a política da União contribuirá para a prossecução da preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente.”

**39.** Verifica-se, contudo, que nenhum destes argumentos invalida a evidência observada: o art. 11.º do CISV está em clara desconformidade com o disposto no art. 110.º do TFUE, visto que, por via da exclusão de qualquer redução quanto à componente ambiental, se sujeitam os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transaccionados no mercado nacional – o que, como se viu, é contrário ao que tem sido a orientação do TJUE no que diz respeito à interpretação do referido art. 110.º.<sup>5</sup>

---

I-6065 at [37]; [2003] 2 CMLR 41 (p 1265); *Weigel v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg* (C-387/01) [2004] ECR I-4981 at [66]; 2004 3 CMLR 42 (p 931). [...]. Art. 110 supplements [the prohibition of Art. 30 TFEU] by proscribing discriminatory or protectionist internal taxation. See *Air Liquide Industries Belgium SA v Ville de Seraing* (C-393/04) [2006] ECR I-5293 at [55]; [2006] 3 CMLR 23 (p 667); *Nádasdi v Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága* (C-290/05) [2006] ECR I-10115 at [45]; [2007] 1 CMLR 21 (p 627); *Brzeziński v Dyrektor Izby Celnej w Warszawie* (C-313/05) [2007] EC I-513 at [27]; [2007] 4 CMLR 4 (p 121).”

<sup>5</sup> Para além das outras decisões do TJUE já acima mencionadas, ver, ainda, a este respeito, a conclusão principal constante do Acórdão datado de 7/4/2011, Proc. C-402/09 (*Ioan Tatu vs Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei e outros*): “O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro crie um imposto sobre a poluição que incide sobre os veículos automóveis no momento da sua primeira matrícula nesse Estado-Membro, se esta medida fiscal for estruturada de tal maneira que desencoraje a colocação em circulação, no referido Estado-Membro, de veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros, sem, por outro lado, desencorajar a compra de veículos usados da mesma idade e com o mesmo desgaste no mercado nacional.”

**40.** Ainda a este respeito, convém notar, tal como fez a Decisão arbitral proferida no processo n.º 346/2019-T, que “a desconformidade do direito nacional, na sua atual redação, com a norma comunitária conduziu já ao início de procedimento de infração. Com efeito, conforme comunicado de 24-01-2019, a Comissão Europeia deu início a ação judicial contra o Estado Português «por este Estado-Membro não ter em conta a componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação. A Comissão considera que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que os veículos usados importados 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. Se Portugal não atuar no prazo de dois meses, a Comissão poderá enviar um parecer fundamentado sobre esta matéria às autoridades portuguesas.»”

**41.** Em face do exposto, não se suscitando dúvidas quanto a incompatibilidade com o direito comunitário da norma aplicada à liquidação aqui impugnada, nem quanto à posição constante e reiterada do TJUE nos termos assinalados nesta Decisão, nem quanto à interpretação do art. 110.º do TFUE, conclui-se pela desnecessidade do reenvio prejudicial<sup>6</sup>, julgando-se, assim, incompatível com o direito comunitário a norma do artigo 11.º do CISV, na medida em que, pelas razões que foram supra mencionadas, sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional.

**42.** Como no acto de liquidação em causa foi desconsiderada a redução na vertente relativa à componente ambiental do ISV, o mesmo encontra-se ferido de ilegalidade, por violação do

---

<sup>6</sup> Note-se, a este respeito, o que refere o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 406/2014, de 7/5 (proc. 188/14): “em linha com a doutrina e jurisprudência do TJUE (com saliência para o caso Cilfit, de 1982), [...] o instituto do reenvio prejudicial não comporta automaticidade e [...] mesmo o juiz do tribunal nacional de última instância no caso concreto – também ele juiz europeu – tem o dever de proceder à formulação de questão prejudicial apenas quando tal se mostre objetivamente pertinente para a resolução da causa em julgamento, e já não quando não subsistam dúvidas sobre a interpretação normas de direito da união europeia relevantes para a decisão, mormente em virtude de jurisprudência do TJUE produzida sobre o problema.” (Sublinhado nosso.)

disposto no art. 110.º do TFUE<sup>7</sup>, devendo o referido acto ser parcialmente anulado, na medida dessa desconsideração (€ 16.512,18)<sup>8</sup>.

### **Juros indemnizatórios**

**43.** Para além da anulação parcial do acto de liquidação ora em causa, e do reembolso da importância indevidamente cobrada (v. art. 100.º da LGT), o Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no art. 43.º da LGT.

**44.** Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

**45.** O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, pelas razões que se apontaram, o Requerente efectuou o pagamento de importância manifestamente indevida.

---

<sup>7</sup> Este artigo é directamente aplicável em território nacional, dado que, como bem se assinala na Decisão arbitral proferida no processo n.º 572/2018-T, “em matéria de direito internacional, o artigo 8.º, n.º 4, da CRP estabelece que «as disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetiva competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático» [...]. Neste âmbito, conforme se escreve na Decisão Arbitral n.º 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 [...]»”

<sup>8</sup> Como bem assinala Tymotheny Lyons (em *EU Customs Law*, OUP, Third Edition, 2018, pág. 46), “[o]nly the discriminatory or protective element of internal taxation is inconsistent with the TFEU, not the entire tax.”

46. Sendo a norma em que se fundou a liquidação impugnada ilegal, reconhece-se ao ora Requerente: o direito ao reembolso parcial do montante por si pago, relativo ao ISV na parte em que a liquidação se deve considerar anulada, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade assinalada<sup>9</sup>; e o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respectivo pagamento até ao momento do efectivo reembolso (vd. art. 43.º, n.º 1, da LGT, e art. 61.º do CPPT).

## VI. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, determinar a anulação parcial do acto de liquidação impugnado na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da desconsideração da redução do imposto correspondente à componente ambiental do ISV, no valor de € 16.512,18, com o conseqüente reembolso do valor indevidamente cobrado, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais.

## VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 16.512,18 (dezasseis mil quinhentos e doze euros e dezoito cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis

---

<sup>9</sup> Como bem se refere, p. ex., no Acórdão do TCA-Sul de 16/11/2017 (proc. 1388/15.4BELRS): “Nos termos do art. 100.º da L.G.Tributária, em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo, a A. Fiscal está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, tal dever compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso [...]. Em face de tal postulado, a anulação judicial do acto tributário implica o desaparecimento de todos os seus efeitos «ex tunc», tudo se passando como se o acto anulado não tivesse sido praticado, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada ser efectuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação actual hipotética. A reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigação de restituição do imposto que houver sido pago, tal como do pagamento de juros indemnizatórios”.

por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

### **VIII. Custas**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 1224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Março de 2020.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto  
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*