

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 152/2021-T

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

### **SUMÁRIO:**

1. Nos termos do artigo 110.º do TFUE 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. Essa percentagem de redução não é atribuída à componente ambiental.
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 25.05.2021, decide o seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

A..., doravante designada por “Requerente”, número de identificação fiscal..., residente em Rua ..., ..., ...-... ..., Portugal, tendo sido notificado da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º DAV 2020/..., de **18.12.2020**, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2020/..., de 03.12.2020, apresentou, em **12.03.2021**, 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 parcial** da liquidação de ISV impugnada no valor total de € **4.198,98** e reembolso desta quantia paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição.
2. Invoca, em sede material, que a liquidação encontra-se parcialmente ferida de vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, visto a AT, no cálculo do ISV devido pela admissão de veículos (i.e. entrada em território nacional de veículos originários ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia) não ter contemplado a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos na determinação do *quantum* referente à componente ambiental, o que está em desconformidade com o artigo 110.º do TFUE que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 25.05.2021 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, em 27.06.2021 a Requerida apresentou resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
6. 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.
7. Foi concedido em 02.08.2021 prazo para alegações facultativas sucessivas, tendo o Requerente apresentado alegações, mantendo a sua posição jurídica.

\*\*\*

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

## II. SANEAMENTO

\*\*\*

9. 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.s.º 2 e 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)<sup>i</sup>.
10. 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 a) do CPPT (data limite de pagamento voluntário do ISV 21.12.2020).
11. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. Factos provados**

13. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
  - a. O Requerente é uma pessoa singular que titula como adquirente/proprietário da Declaração Aduaneira de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal n.º 2020/..., de 18.12.2020.
  - b. O teor da DAV n.º 2020/..., é referente a 1 veículo automóvel de passageiros, tipo de combustível gasóleo, cilindrada ..., emissão de CO2 0.0002 g/km, com cobrança de ISV no total de € 8.874,83, pela liquidação de ISV n.º 2020/..., 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: Reino Unido”.
- 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	2993 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]			9.587,64 €
02. Componente ambiental	145 [co2] x 177.19 [tx] - 19694.01 [ded]			5.998,54 €
03. Taxa aplicável da tabela	(9587,64€ + 5998,54€)	100%		15.586,18 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 8 a 9 anos	(9587,64€ * 100%) * 70%		70%	6.711,35 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				8.874,83 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()		0%	0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				8.874,83 €

- f. Foi pago pelo Requerente o ISV no valor de € 8.874,83, conforme quadro T da DAV junta ao PPA e PA, data de cobrança 04.12.2020.
- g. O cálculo do ISV em causa apenas considerou, na componente “Redução de Anos de Uso” 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. O Requerente apresentou o PPA no dia 12.03.2021.

## B. Factos não provados

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

## C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

15. 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. 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).

16. 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).
17. 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., dezembro de 2020)

<b>Direito Nacional</b>	
<b>Código do ISV</b>	
<b>Artigo 5.º</b> <b>Facto Gerador</b>	<p>1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, <b>admissão</b> 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>

<b>Direito Nacional</b>	
<b>Código do ISV</b>	
	<p>a) «<b>Admissão</b>», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional;</p> <p><i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</i></p>
<b>Artigo 6.º</b> <b>Exigibilidade</b>	<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:</p> <p><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;</p> <p><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.</p> <p><i>(Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i></p>
<b>Artigo 7.º</b> <b>Taxas normais – automóveis</b>	<p><b>1</b> - 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:</p> <p><i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>a) Aos automóveis de passageiros;</p> <p><i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p>

<b>Direito Nacional</b>		
<b>Código do ISV</b>		
<p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p>		
<p><b>TABELA A</b> <b>Componente cilindrada</b></p>		
<p><b>Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)</b></p>	<p><b>Taxas por centímetros cúbicos (euros)</b></p>	<p><b>Parcela a Abater (euros)</b></p>
<b>Até 1 000</b>	0,99	769,80
<b>Entre 1 001 e 1 250</b>	1,07	771,31
<b>Mais de 1 250</b>	5,06	5 616,80
<p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p>		
<p><b>Componente ambiental</b></p>		
<p><b>Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle – NEDC)</b></p>		



<b>Direito Nacional</b>		
<b>Código do ISV</b>		
	<b>Veículos a Gasolina</b>	
<b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>
<b>Até 99</b>	4,19	387,16
<b>De 100 a 115</b>	7,33	680,91
<b>De 116 a 145</b>	47,65	5 353,01
<b>De 146 a 175</b>	55,52	6 473,88
<b>De 176 a 195</b>	141,42	21 422,47
<b>Mais de 195</b>	186,47	30 274,29
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		
	<b>Veículos a Gasóleo</b>	
<b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>
<b>Até 79</b>	5,24	398,07
<b>De 80 a 95</b>	21,26	1 676,08
<b>De 96 a 120</b>	71,83	6 524,16
<b>De 121 a 140</b>	159,33	17 158,92
<b>De 141 a 160</b>	177,19	19 694,01
<b>Mais de 160</b>	243,38	30 326,67
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		

<b>Direito Nacional</b>		
<b>Código do ISV</b>		
<p><b>Componente ambiental</b></p> <p><b>Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - WLTP)</b></p> <p><b>Veículos a Gasolina</b></p>		
<b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>
<b>Até 110</b>	0,40	39,00
<b>De 111 a 115</b>	1,00	105,00
<b>De 116 a 120</b>	1,25	134,00
<b>De 121 a 130</b>	4,78	561,40
<b>De 131 a 145</b>	5,79	691,55
<b>De 146 a 175</b>	37,66	5 276,50
<b>De 176 a 195</b>	46,58	6 571,10
<b>De 196 a 235</b>	175,00	31 000,00
<b>Mais de 235</b>	212,00	38 000,00
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		

<b>Direito Nacional</b>																													
<b>Código do ISV</b>																													
	<b>Veículos a Gasóleo</b>																												
	<table border="1"> <thead> <tr> <th><b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b></th> <th><b>Taxas (em euros)</b></th> <th><b>Parcela a abater (em euros)</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>Até 110</b></td> <td>1,56</td> <td>10,43</td> </tr> <tr> <td><b>De 111 a 120</b></td> <td>17,20</td> <td>1 728,32</td> </tr> <tr> <td><b>De 121 a 140</b></td> <td>58,97</td> <td>6 673,96</td> </tr> <tr> <td><b>De 141 a 150</b></td> <td>115,50</td> <td>14 580,00</td> </tr> <tr> <td><b>De 151 a 160</b></td> <td>145,80</td> <td>19 200,00</td> </tr> <tr> <td><b>De 161 a 170</b></td> <td>201,00</td> <td>26 500,00</td> </tr> <tr> <td><b>De 171 a 190</b></td> <td>248,50</td> <td>33 536,42</td> </tr> <tr> <td><b>Mais de 190</b></td> <td>256,00</td> <td>34 700,00</td> </tr> </tbody> </table>	<b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>	<b>Até 110</b>	1,56	10,43	<b>De 111 a 120</b>	17,20	1 728,32	<b>De 121 a 140</b>	58,97	6 673,96	<b>De 141 a 150</b>	115,50	14 580,00	<b>De 151 a 160</b>	145,80	19 200,00	<b>De 161 a 170</b>	201,00	26 500,00	<b>De 171 a 190</b>	248,50	33 536,42	<b>Mais de 190</b>	256,00	34 700,00	
<b>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>																											
<b>Até 110</b>	1,56	10,43																											
<b>De 111 a 120</b>	17,20	1 728,32																											
<b>De 121 a 140</b>	58,97	6 673,96																											
<b>De 141 a 150</b>	115,50	14 580,00																											
<b>De 151 a 160</b>	145,80	19 200,00																											
<b>De 161 a 170</b>	201,00	26 500,00																											
<b>De 171 a 190</b>	248,50	33 536,42																											
<b>Mais de 190</b>	256,00	34 700,00																											
	<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>																												
<b>Artigo 11.º</b> <b>Taxas - veículos</b> <b>usados</b>	<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>																												

**Direito Nacional**

**Código do ISV**

**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

*(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)*

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.

*(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)*

(...)

<b>Direito Comunitário</b>	
<b>Tratado de Funcionamento da União Europeia</b>	
<p><b>DISPOSIÇÕES FISCAIS</b> <b>Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)</b></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><b>O AMBIENTE</b> <b>Artigo 191.º</b> <b>(ex-artigo 174.o TCE)</b></p>	<p>1. A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos: — a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a protecção da saúde das pessoas, — a utilização prudente e racional dos recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.</p> <p>2. A política da União no domínio do ambiente terá por objectivo atingir um nível de protecção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da acção preventiva, da correcção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador.</p>

<b>Direito Comunitário</b>	
<b>Tratado de Funcionamento da União Europeia</b>	
	<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**

18. 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.
19. No entanto, a AT apenas concedeu a dedução pelo número de anos de uso dos veículos na componente de cilindrada (nos termos do artigo 11.º do CISV), quando devia ter considerado a mesma dedução no cálculo de ambas as componentes, i.e. cilindrada e ambiental, conforme determina o artigo 110.º do TFUE.

20. Pelo que, no entender do Requerente, é parcialmente 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 60.º e seguintes do PPA).
21. 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 torna os veículos mais caros, relativamente a veículos equivalentes matriculados em Portugal.

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

22. A Requerida alega:
- (i) que o modelo de tributação português não visa criar qualquer restrição na entrada de veículos em território nacional com o objetivo de proteger a produção nacional, pretendendo-se, tão só, influenciar as escolhas dos consumidores, levando-os a optar pela aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, tendo por fim último a proteção do ambiente, em cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE e, internamente, no artigo 1.º do CISV;
  - (ii) que o modelo atual de tributação automóvel pretendeu aplicar o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do CISV, bem como o princípio do poluidor pagador;
  - (iii) que atribuir a mesma percentagem à componente ambiental que é aplicada à componente cilindrada resultaria numa subversão, atenta a natureza diferente daquelas componentes, pois os veículos usados são mais poluentes e o sistema fiscal não deve atribuir um alívio fiscal à admissão de veículos mais poluentes;
  - (iv) que, por via de tal aplicação, resultaria um desagravamento, que, no caso, redundaria na atribuição de um verdadeiro benefício fiscal, interpretação que viola o disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP;

- (v) que o n.º 2 do artigo 66.º da CRP impõe ao Estado assegurar o direito ao ambiente, a obrigação de prevenir e controlar a poluição e seus efeitos, promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas de âmbito setorial, bem como assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida (artigo 66.º, n.º 2, alíneas a), f) e h), da CRP);
  - (vi) 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 nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, i.e., violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva;
  - (vii) 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;
  - (viii) que não existe direito a juros indemnizatórios, porquanto no caso concreto não existe qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária.
23. 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, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição.

#### **D. Apreciação**

24. 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.
25. 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.

26. 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*

27. Relativamente à *ratio* de tributação de veículos usados provenientes de outros EM, o TJUE foi já chamado a pronunciar-se por diversas vezes sobre esta questão, sendo jurisprudência constante (e que deve ser respeitada obrigatoriamente segundo o princípio do primado do direito da EU) que:
- a. um imposto cobrado por um EM no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à sua colocação em circulação constitui uma imposição interna e deve, portanto, ser analisado à luz do artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, n.º 32);
  - b. os veículos automóveis que se encontram no mercado de um EM são «produtos nacionais» do mesmo, na aceção do artigo 110.º TFUE (v. acórdão Tatu, já referido, n.º 55);
  - c. o primeiro parágrafo do artigo 110.º do TFUE proíbe os EM de fazerem incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares (v. acórdão de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, n.º 21);
  - d. a partir do momento em que se paga um imposto de registo de veículo automóvel num EM, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo,

quando um veículo registado no EM em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo EM, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de registo, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (v. acórdão de 5 de outubro de 2006, 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%).

28. 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).
29. Nesta sede, importa referir que decorre da jurisprudência do TJUE e da própria sistemática do TFUE que, ao contrário do que indica a AT, a norma do artigo 110.º do TFUE é imperativa e sobrepõe-se às normas de cariz ambiental do artigo 191.º do TFUE. Assim, ainda que um EM utilize componente ambientais na determinação do cálculo do regime de tributação de veículos, nunca poderá, com base nessa componente, agravar a tributação de veículos usados provenientes de outros EM face aos veículos usados já matriculados em território nacional.
30. O que equivale a dizer que não decorre da legislação aplicável que as regras e princípios ambientais constantes do artigo 191.º do TFUE e artigo 66.º da CRP prevaleçam sobre a regra do artigo 110.º do TFUE que é imperativa para os EM.

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

31. 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.

32. 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 (cm<sup>3</sup>) (componente cilindrada) e os gramas de CO<sub>2</sub> por quilómetro, segundo o tipo de teste de emissão (componente ambiental).
33. 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 (e tipo de teste de emissão).
34. 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).
35. Tal percentagem de redução não é, contudo, na data dos factos aqui em causa, atribuída à componente ambiental.
36. 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.
37. 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.

38. E leva a que Portugal esteja, no ato aqui em causa, a cobrar imposto sobre os veículos usados “importados” de outros EM, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional (ou seja, ao contrário do que alega a AT, não existe qualquer benefício fiscal que decorra do reconhecimento do número de anos de uso do veículo na tributação da componente ambiental; trata-se de uma mera equiparação da tributação de produtos similares).

### *Conclusão*

39. 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.
40. 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 da liquidação de ISV pedida pelo Requerente, no valor de € **4.198,98**.
41. Por fim, importa referir:
- (i) quanto à alegação da Requerida de que a desaplicação do artigo 11.º do CISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais da Administração Pública) da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, i.e. violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que este Tribunal mais não fez e faz do que

apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação de ISV aqui em causa, limitado e no âmbito da competência que lhe é conferida pelo artigo 2.º n.º s 1 e 2 do RJAT;

(ii) que não colhe a invocação de 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, pois o alcance e extensão das normas a outras realidades não afasta que, em violação da legislação comunitária, quando estas são aplicadas à realidade “veículos usados admitidos de outros EM” violam o disposto no artigo 110.º do TFUE ao tributar de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

#### **E. Do pagamento de juros indemnizatórios**

42. Ficou provado que o ISV aqui em causa foi pago pela Requerente, com data de cobrança 04.12.2020.
43. 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.
44. O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT ao dispor que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
45. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da administração fiscal. Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como

estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária.

46. Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43º, n.º 1, da LGT, são os seguintes:
- a) Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
  - b) Que o erro seja imputável aos serviços;
  - c) Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
  - d) Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
47. No entender da Requerida, no caso concreto não são devidos juros indemnizatórios por não se verificar erro imputável aos serviços, uma vez que a AT se limitou a aplicar a lei nacional.
48. Nesta sede, este tribunal, em linha com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 1770/12.9BELRS, de 22.05.2019 entende que, no âmbito do direito tributário, a interpretação de distinguir "erro" de "vício", como defende a doutrina e jurisprudência dominantes, e só relevar aquele, para efeitos de exame do direito a juros indemnizatórios, não é a que melhor garante a aplicação da teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário (cfr. artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artigo 100º, da LGT). É que tal distinção pode conduzir a um tratamento diferenciado dos contribuintes, de forma injustificada.
49. Assim, tal como sufragado no acórdão acima indicado: “cremos que a interpretação da expressão "erro imputável aos serviços" que melhor se estriba na letra da lei,

considerando que a LGT e o CPPT não distinguem os conceitos de "erro" e de "vício", deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total ou parcial, do ato tributário”. Nesse sentido vai, de resto, o estipulado no artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artigo 100.º, da LGT, normas que devem ser concatenadas com a do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, a qual consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário, na mesma utilizando o legislador a expressão "ilegalidade" como fundamento da dita reconstituição.

50. Ora, a expressão "ilegalidade" aqui utilizada comporta, também, a violação de normas de direito comunitário primário.
51. Reconhece-se, assim, ao Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre os montantes indevidamente cobrados, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, artigo 43.º, n.º 1 e CPPT, artigo 61.º).

## V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- i. Julgar procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV;
- ii. Anular parcialmente a liquidação impugnada, quanto ao valor de **€ 4.198,98** e condenar a AT ao reembolso desta quantia ao Requerente;
- iii. Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a AT a pagar ao Requerente juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até que ocorra o seu reembolso.

## 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 € **4.198,98**.

## **VII. CUSTAS**

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

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, 10 de novembro de 2021

(Catarina Belim)

---

<sup>i</sup> 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.