

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 386/2021-T**

**Tema: ISV – admissão em território nacional de veículos automóveis usados provenientes de outro Estado membro da UE – artigo 11º do CISV.**

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 10 de Setembro de 2021, decidiu o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. **A..., Lda.,** Pessoa Colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., em ... (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 29 de Junho de 2021, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. A Requerente vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral “(*...*) *pugnando pela ilegalidade dos atos de liquidação de ISV [identificados] devendo estes ser anulados parcialmente, no que respeita ao cálculo da componente ambiental (...)*”, no montante total de EUR 16.931,74, porquanto entende que “(*...*) *a norma jurídica que esteve na base [daquelas liquidações] – art. 11º CISV – viola, claramente, o disposto no art. 110º do*

---

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

---

*Tratado de Funcionamento da União Europeia (...)*”, peticionado ainda que o referido montante seja “(...), *acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais (...)*”.

- 1.3. Adicionalmente, a Requerente peticiona ainda o reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia “(...) *caso subsistam dúvidas sobre a interpretação e aplicação da referida norma (...)*”, não formulando no pedido arbitral a questão que pretende ser esclarecida.
- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 1 de Julho de 2021 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.5. Em 23 de Agosto de 2021, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Em 10 de Setembro de 2021, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral (na mesma data) no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.8. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.

- 1.9. A Requerida, dentro do prazo concedido, não apresentou Resposta nem remeteu ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral de 25 de Outubro de 2021, “(...) *ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT (...)*”, decidiu o Tribunal Arbitral dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, bem como dispensar as Partes da apresentação de alegações.
- 1.11. Assim, no despacho referido no ponto anterior, foi designado o dia 30 de Novembro de 2021 para efeitos de prolação da decisão arbitral e foi ainda a Requerente advertida que, até à data da prolação da decisão arbitral, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD (o que veio a efetuar em 10 de Novembro de 2021).

## **2. CAUSA DE PEDIR**

- 2.1. A Requerente começa por referir que “(...) *é uma sociedade comercial que se dedica à comercialização de veículos automóveis usados (...)*” e que “*no decurso da sua atividade profissional introduziu em Portugal, os seguintes veículos automóveis de passageiros, usados:*
- *Marca ..., modelo, movido a gasóleo, com origem na França, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2017/...;*
  - *Marca ..., modelo..., movido a gasóleo, com origem na França, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2017/...;*

- 
- Marca ..., modelo ..., movido a gasolina, com origem na Alemanha, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2017/...;
  - Marca ..., Modelo ..., movido a gasolina/hibrido, com origem na França, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2017...;
  - Marca ..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2018/...;
  - Marca ..., Modelo ..., movido a gasolina com origem em Espanha, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2018...;
  - Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem em Espanha, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2018/...;
  - Marca ..., Modelo ..., movido a gasolina, com origem em Espanha, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2018/...;
  - Marca ..., Modelo..., movido a gasolina, com origem na França, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2018/...;
  - Marca ..., Modelo ...L, movido gasóleo, a com origem na Alemanha, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2019/...;
  - Marca..., Modelo..., movido a gasolina, com origem na França, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2019/...;
  - Marca ..., Modelo ..., movido a gasolina, com origem na Alemanha, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2019/...;
  - Marca..., modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2020/...;
  - Marca ..., modelo ..., movido a gasolina, com origem na Lituânia, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2020/...;
  - Marca..., modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2020/...;
  - Marca ..., modelo..., movido a gasolina, com origem na lituânia, a quem foi atribuída a matrícula..., DAV nº 2020...;
  - Marca ..., modelo..., movido a gasóleo, com origem na França, a quem foi atribuída a matrícula ..., DAV nº 2020/...”.

2.2. Refere a Requerente que os veículos automóveis identificados no ponto anterior “(...) tinham sido matriculados pela primeira vez nos seus países de origem, em: 2016/04/14; 2016/01/21; 2016/01/15; 2012/06/02; 2013/08/28; 2017/05/22; 2016/11/25; 2017/05/22; 2016/03/15; 2011/05/12; 2013/02/07; 2018/08/03; 2017/06/12; 2018/08/21; 2016/04/29; 2018/08/21 e 2017/01/18, respetivamente” referindo ainda que “o preço de aquisição pago no país de origem foi de, respetivamente, 14.000,00€; 14.000,00€; 74.000,00€; 17.860,00€; 13.650,00€; 9.000,00€; 16.500,00€; 9.000,00€; 280.000,00€; 6.348,08€; 22.000,00€; 57.800,00€; 14.950,00€; 13.800,00€; 18.400,00€; 13.800,00€ e 16.675,00€”.

2.3. Alega a Requerente que “(...) foi notificada (...) das liquidações, respetivamente, n.º 2017/...; 2017/...; 2017/...; 2017/...; 2018/...; 2018/...; 2018/...; 2018/...; 2018/...; 2019/...; 2019/...; 2019/...; 2020/...; 2020/...; 2020/...; 2020/... e 2020/... relativo aos montantes de ISV liquidados pela Alfândega de Braga”, sendo que “no Quadro R das referidas DAV, verifica-se que o cálculo do ISV foi efetuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...) com recurso à aplicação da tabela referente aos veículos ligeiros de passageiros (Tabela A) pelo valor total de, respetivamente:

- pelo veículo..., liquidado em 2017/05/02 no valor de 3.316,84€;
- pelo veículo..., liquidado em 2017/05/02 no valor de 3.316,84€;
- pelo veículo..., liquidado em 2017/05/24 o ISV no valor de 1.870,39€;
- pelo veículo..., liquidado em 2017/11/28 no valor de 2.649,11€;
- pelo veículo..., liquidado em 2018/01/23 no valor de 2.002,68€;
- pelo veículo..., liquidado em 2018/05/02 no valor de 226,29€;
- pelo veículo..., liquidado em 2018/05/02 no valor de 3.505,49€;
- pelo veículo..., liquidado em 2018/05/02 no valor de 226,29€;
- pelo veículo..., liquidado em 2018/12/05 no valor de 57.405,11€;
- pelo veículo..., liquidado em 2019/02/22 no valor de 1.455,79€;
- pelo veículo..., liquidado em 2019/04/26 no valor de 2.432,16€;
- pelo veículo..., liquidado em 2019/06/17 no valor de 10.414,85€;

- pelo veículo..., liquidado em 2020/03/05 no valor de 4.681,35€;
- pelo veículo..., liquidado em 2020/03/05 no valor de 287,82€;
- pelo veículo..., liquidado em 2020/03/05 no valor de 4.939,68€;
- pelo veículo..., liquidado em 2020/03/06 no valor de 287,82€;
- pelo veículo..., liquidado em 2020/03/17 no valor de 4.421,16€”.

2.4. Prossegue a Requerente referindo que “do valor total do imposto, respetivamente:

- 2.450,47€ são relativos à componente cilindrada e 1.355,56€ são relativos à componente ambiental;
- 2.450,47€ são relativos à componente cilindrada e 1.355,56€ são relativos à componente ambiental;
- 9.421,50€ são relativos à componente cilindrada e 55,62€ são relativos à componente ambiental;
- 4.376,61€ são relativos à componente cilindrada e 2.314,41€ são relativos à componente ambiental;
- 2.485,88€ são relativos à componente cilindrada e 585,73€ são relativos à componente ambiental;
- 220,52€ são relativos à componente cilindrada e 27,82€ são relativos à componente ambiental;
- 2.485,88€ são relativos à componente cilindrada e 1.516,79€ são relativos à componente ambiental;
- 220,52€ são relativos à componente cilindrada e 27,82€ são relativos à componente ambiental;
- 27.279,88€ são relativos à componente cilindrada e 38.602,96€ são relativos à componente ambiental;
- 2.485,88€ são relativos à componente cilindrada e 585,73€ são relativos à componente ambiental;
- 1.322,08€ são relativos à componente cilindrada e 1.903,33€ são relativos à componente ambiental;

- 6.948,80€ são relativos à componente cilindrada e 5.713,61€ são relativos à componente ambiental;
- 4.494,70€ são relativos à componente cilindrada e 1.445,17€ são relativos à componente ambiental;
- 221,51€ são relativos à componente cilindrada e 110,51€ são relativos à componente ambiental;
- 4.494,70€ são relativos à componente cilindrada e 2.018,13€ são relativos à componente ambiental;
- 221,51€ são relativos à componente cilindrada e 110,61€ são relativos à componente ambiental;
- 4.358,08€ são relativos à componente cilindrada e 1.588,41€ são relativos à componente ambiental”.

2.5. “No que diz respeito à componente cilindrada, respetivamente:

- o valor de 2.450,47€ foi deduzido pela quantia correspondente a 20% do seu montante, ou seja, 490,09€;
- o valor de 2.450,47€ foi deduzido pela quantia correspondente a 20% do seu montante, ou seja, 490,09€;
- o valor de 9.421,50€ foi deduzido pela quantia correspondente a 20% do seu montante, ou seja, 471,08€;
- o valor de 4.376,61€ foi deduzido pela quantia correspondente a 52% do seu montante, ou seja, 1.365,50€;
- o valor de 2.485,88€ foi deduzido pela quantia correspondente a 43% do seu montante, ou seja, 1.068,93€;
- o valor de 220,52€ foi deduzido pela quantia correspondente a 10% do seu montante, ou seja, 27,82€;
- o valor de 2.485,88€ foi deduzido pela quantia correspondente a 20% do seu montante, ou seja, 497,18€;
- o valor de 220,52€ foi deduzido pela quantia correspondente a 10% do seu montante, ou seja, 22,05€;

- o valor de 27.279,88€ foi deduzido pela quantia correspondente a 28% do seu montante, ou seja, 7.638,37€;
- o valor de 2.485,88€ foi deduzido pela quantia correspondente a 65% do seu montante, ou seja, 1.615,82€;
- o valor de 1.322,08€ foi deduzido pela quantia correspondente a 60% do seu montante, ou seja, 793,25€;
- o valor de 6.948,80€ foi deduzido pela quantia correspondente a 10% do seu montante, ou seja, 694,88€;
- o valor de 4.494,70€ foi deduzido pela quantia correspondente a 28% do seu montante, ou seja, 1.258,52€;
- o valor de 221,51€ foi deduzido pela quantia correspondente a 20% do seu montante, ou seja, 44,30€;
- o valor de 4.494,70€ foi deduzido pela quantia correspondente a 35% do seu montante, ou seja, 1.573,15€;
- o valor de 221,51€ foi deduzido pela quantia correspondente a 20% do seu montante, ou seja, 44,30€;
- o valor de 4.358,08€ foi deduzido pela quantia correspondente a 35% do seu montante, ou seja, 1.525,33€”.

2.6. Ou seja, segundo alega a Requerente, “*relativamente aos montantes respeitantes à parte do ISV incidente sobre a componente ambiental nos 17 veículos, não foi aplicada qualquer percentagem de redução*” contrariamente ao que sucedeu com a componente cilindrada relativamente à qual “*(...) 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. 11º CISOV aplicável aos veículos usados*” foram aplicadas diversas reduções.

2.7. Esclarece a Requerente que “*apesar de (...) ter procedido ao pagamento dos impostos liquidados, sem o que não poderia legalizar os veículos para poderem circular em Portugal*”, “*considera-se que as liquidações efetuadas do ISV estão feridas de um vício*



---

*de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, por não ter sido considerada qualquer percentagem de redução do imposto relativamente à antiguidade do veículo e à componente ambiental, por violação ao art. 110º TFUE”.*

- 2.8. Ora, segundo a Requerente, *“face a esta manifesta ilegalidade, a Requerente, em 30/12/2020, apresentou junto da Alfandega de Braga ao abrigo do disposto no art. 78º da LGT, pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação (...) do referido imposto referente aos 17 veículos (...) identificados, dando origem ao processo de Revisão Oficiosa (...) nº ...2020... (...)”, o qual “(...) foi indeferido, por decisão final proferido pelo Diretor da Alfandega de Braga, notificado (...) em 08/04/2021 (...)”.*
- 2.9. Ora, entende a Requerente que *“conforme é pacífico na jurisprudência (...), a revisão do ato tributário (...) pode efetuar-se a pedido do contribuinte, respeitando-se assim os princípios constitucionais da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade (...)”* pelo que *“(...) efetuado este pedido de revisão e tendo o mesmo sido indeferido, está a Requerente em tempo de (...) impugnar (...)”* as liquidações de ISV identificadas.
- 2.10. Nestes termos, entende a Requerente que lhe deve ser restituído *“(...) o montante global [de imposto] (...) de 16.931,74€, pago a mais, acrescido de juros indemnizatórios devidos nos termos do art. 43º da LGT”.*

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

- 3.1. A Requerida não apresentou qualquer Resposta no prazo legalmente notificado para o efeito.

## 4. SANEADOR

4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> No caso em análise, a Requerente apresentou em 30-12-2020, junto da Alfândega de Braga, um pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV identificadas no ponto 5.4., do Capítulo 5. desta decisão arbitral, com fundamento no disposto no artigo 78.º da LGT, em concreto referindo nesse pedido de revisão que “(...) o[s] ato[a] tributário[s] sindicado[s] padece[m] de um erro imputável aos serviços pelo que se solicita a V. Exa., se digne mandar reanalisar o cálculo do imposto em questão, tomando em consideração os fatos probatórios constantes dos fundamentos atrás enunciados, revendo o referido ato tributário”.

O pagamento do imposto ocorreu na data indicada em cada uma das DAV, ou seja, entre 18-05-2017 e 31-03-2020. Ora, o artigo 78.º, n.º 1 da LGT, na redação em vigor à data da apresentação do pedido de revisão das liquidações de ISV identificadas nos autos, estabelecia que “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Neste âmbito, e no que diz respeito ao previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (fundamento invocado pela Requerente no pedido de revisão apresentado), quando aí se refere que “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada (...) por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação (...), com fundamento em erro imputável aos serviços”, constitui jurisprudência assente que a revisão dos actos tributários pela Administração Tributária pode ser também requerida, pelos sujeitos passivos, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte). Neste sentido, veja-se o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 04-05-2016 (proferido no processo n.º 407/15), nos termos do qual se refere que “é hoje jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (...), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento” (sublinhado nosso). Ou seja, pode também o sujeito passivo aproveitar o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, desde que o pedido de revisão oficiosa seja formulado com o referido fundamento de erro imputável aos serviços.

Nesta matéria, para efeitos de determinação do que deverá entender-se por erro imputável aos serviços refira-se, nomeadamente, o teor do Acórdão do TCAS (processo n.º 1349/10.0BELRS), de 23-03-2017, nos termos do qual se afirma que “(...) O regime de revisão do acto tributário previsto no art.º 78, da L.G.T., consubstancia uma das quatro possibilidades de reacção que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei (...). Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do art.º 78, n.º 1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no art.º 78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (cfr. parte final do n.º 1, do art.º 78), a injustiça grave ou notória (cfr. n.º 4, do art.º 78) ou a duplicação de colecta (cfr. n.º 6, do art.º 78, da L.G.T.). (...). O conceito de erro imputável aos serviços a que alude o art.º 78, n.º 1, 2.ª parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer vício (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só erros, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro. Por outras palavras, o dito erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial. (...)” (sublinhado nosso).

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

---

E, de acordo com o teor do Acórdão do TCAS nº 1058/10.0BELRS, de 31-01-2019 (relator Conselheiro Jorge Cortês), “(...) o erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, no âmbito do qual se enquadra a violação das normas de direito da UE” (sublinhado nosso).

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

Assim, e seguindo o defendido no Acórdão do TCAS de 31-01-2019, acima citado, a alegada violação do direito comunitário “(...) configura erro de direito, a enquadrar no conceito de erro imputável aos serviços e que, assim sendo (...) o pedido de revisão é o meio processual adequado para suscitar a apreciação do vício de violação do direito comunitário por parte de norma da legislação nacional, por ser imputável aos serviços”. No mesmo sentido, vide Acórdão do STA nº 018/10.5BELRS, de 3 de Junho de 2020 (relator Conselheiro José Gomes Correia).

Nesta conformidade, o pedido de revisão apresentado pela Requerente, em 30-12-2020, com fundamento em erro imputável aos serviços (podendo, por isso, ser apresentado no prazo de 4 anos após as liquidações – que ocorreram entre 02-05-2017 e 17-03-2020), por ser tempestivo para a apreciação da alegada ilegalidade dos actos de liquidação de ISV em crise (com o fundamento apontado), admite que do seu indeferimento possa ser apresentado pedido de pronúncia arbitral.

Com efeito, a este respeito refira-se que, quanto ao prazo de interposição do pedido de pronúncia arbitral, de acordo com o disposto na alínea e), do nº 1, do artigo 102º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, da “notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código”, sendo que, de acordo com o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)”. Ora dado que a Requerente foi notificada, através do Ofício nº 1993, de 08-04-2021, da Alfândega de Braga, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV em crise, datado de 07-04-2021 e proferido pelo Senhor Diretor daquela Alfândega, e apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 29-06-2021, este pedido considera-se tempestivamente interposto.

## 5. MATÉRIA DE FACTO

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

### *Dos factos provados*

- 5.3. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à comercialização de veículos automóveis usados, conforme cópia da certidão permanente anexada com o pedido (**doc. nº 1** anexado pela Requerente).
- 5.4. No decurso da sua atividade profissional, e no período entre Maio de 2017 e Março de 2020, introduziu no consumo, em Portugal, os seguintes veículos automóveis usados ligeiros de passageiros, apresentando para o efeito, junto da Alfândega de Braga, as respectivas Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV) (cujas cópias foram anexadas pela Requerente):

MARCA	MODELO	ORIGEM	DAV Nº	DATA ENTRADA EM TN	TERMO PRAZO APRESENTAÇÃO DAV	DATA DAV

...	...	FR	2017/...	28-03- 2017	02-05-2017	21-12- 2020
...	...	FR	2017/...	28-03- 2017	02-05-2017	21-12- 2020
...	...	AL	2017/...	18-05- 2017	19-06-2017	21-12- 2020
...	...	FR	2017/...	05-11- 2017	04-12-2017	21-12- 2020
...	...	AL	2018/...	22-01- 2018	20-02-2018	01-02- 2018
...	...	ES	2018/...	13-04- 2018	15-05-2018	10-05- 2018
...	...	ES	2018/...	13-04- 2018	15-05-2018	10-05- 2018
...	...	ES	2018/...	13-04- 2018	15-05-2018	10-05- 2018
...	...	FR	2018/...	22-11- 2018	20-12-2018	12-12- 2018
...	...	AL	2019/...	20-02- 2019	20-03-2019	25-02- 2019
...	...	FR	2019/...	09-04- 2019	10-05-2019	12-04- 2019
...	...	AL	2019/...	30-05- 2019	01-07-2019	01-06- 2019
...	...	AL	2020/...	17-02- 2020	17-03-2020	06-03- 2020
...	...	LT	2020/...	17-02- 2020	17-03-2020	06-03- 2020

...	...	AL	2020/...	17-02-2020	17-03-2020	06-03-2020
...	...	LT	2020/...	17-02-2020	17-03-2020	11-03-2020
...	...	FR	2020/...	17-02-2020	17-03-2020	02-04-2020

5.5. No Quadro T das DAV identificadas no ponto anterior identificam-se as liquidações de ISV que incidiram sobre cada uma das viaturas nelas referidas, como a seguir se indicam (cujas cópias foram anexadas pela Requerente):

<b>DAV Nº</b>	<b>LIQUIDAÇÃO ISV</b>	<b>DATA LIQUIDAÇÃO</b>	<b>MONTANTE</b>	<b>DATA PAGAMENTO</b>
2017/...	2017/...	02-05-2017	3.315,94	18-05-2017
2017/...	2017/...	02-05-2017	3.316,84	17-05-2017
2017/...	2017/...	24-05-2017	1.870,39	24-05-2017
2017/...	2017/...	28-11-2017	2.649,11	29-11-2017
2018/...	2018/...	23-01-2018	2.002,68	30-01-2018
2018/...	2018/...	02-05-2018	226,29	08-05-2018
2018/...	2018/...	02-05-2018	3.505,49	08-05-2018

2018/...	2018/...	02-05-2018	226,29	08-05-2018
2018/...	2018/...	10-12-2018	57.405,1 1	11-12-2018
2019/...	2019/...	22-02-2019	1.455,79	22-02-2019
2019/...	2019/...	10-04-2019	2.432,16	10-04-2019
2019/...	2019/...	31-05-2019	10.414,8 5	31-05-2019
2020/...	2020/...	05-03-2020	4.681,35	05-03-2020
2020/...	2020/...	05-03-2020	287,82	05-03-2020
2020/...	2020/...	05-03-2020	4.939,68	05-03-2020
2020/...	2020/...	06-03-2020	287,82	10-03-2020
2020/...	2020/...	17-03-2020	4.421,16	31-03-2020
<b>TOTAL</b>			<b>103.438,</b> <b>77</b>	

5.6. No Quadro R de cada uma das DAV identificadas no ponto anterior, está identificado o ISV que incidiu sobre a “*Componente Cilindrada*” (num total de EUR 67.122,22), a respectiva redução devida pelo número de anos de uso aplicável sobre aquela componente (num total de EUR 19.614,89) e o ISV que incidiu sobre a “*Componente Ambiental*”, sem qualquer redução (num total de EUR 58 350,41).

- 5.7. A Requerente pagou a totalidade do imposto de ISV nas datas indicadas no ponto 5.5., supra, em conformidade com o evidenciado no Quadro T de cada uma das referias DAV (cujas cópias foram anexadas pela Requerente).
- 5.8. A cada um dos veículos acima identificados foi atribuída uma matrícula nacional, pelo Instituto Mobilidade dos Transportes – Delegação Distrital Viação de Braga, em conformidade com o evidenciado no Quadro M de cada uma das DAV acima identificadas nos pontos 5.4. e 5.5. (cujas cópias foram anexadas pela Requerente):

<b>MARCA</b>	<b>MODELO</b>	<b>ORIGEM</b>	<b>DAV N°</b>	<b>MATRÍCULA ATRIBUÍDA</b>
...	...	FR	2017/...	...
...	...	FR	2017/...	...
...	...	AL	2017/...	...
...	...	FR	2017/...	...
...	...	AL	2018/...	...
...	...	ES	2018/...	...
...	...	ES	2018/...	...
...	...	ES	2018/...	...
...	...	FR	2018/...	...
...	...	AL	2019/...	...
...	...	FR	2019/...	...
...	...	AL	2019/...	...
...	...	AL	2020/...	...
...	...	LT	2020/...	...
...	...	AL	2020/...	...
...	...	LT	2020/...	...



---

...	...	FR	2020/...	...
-----	-----	----	----------	-----

- 5.9. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado, de acordo com as datas evidenciadas em cada uma das DAV, mas considera que as liquidações de ISV identificadas estão feridas de um vício de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, por não ter sido considerada qualquer percentagem de redução do imposto naquela componente, em função da antiguidade do veículo, o que a Requerente calcula em EUR 16.931,74.
- 5.10. A Requerente apresentou, em 30-12-2020, junto da Alfândega de Braga, um pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de ISV identificados no ponto 5.5., supra, interposto ao abrigo do disposto no artigo 78 da Lei Geral Tributária (LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços (*doc. n.º 2* anexado pela Requerente) peticionando a anulação parcial daquelas liquidações.
- 5.11. A Requerente foi notificada, através do Ofício n.º 424, de 22-01-2021, do despacho do Senhor Director da Alfândega de Braga, de 03-02-2021, relativo à intenção de indeferir o pedido de revisão oficiosa apresentado com base nos seguintes argumentos (*doc. n.º 3* apresentado pela Requerente):

3. Perante a argumentação deduzida no presente pedido de revisão oficiosa e de modo a fazer um enquadramento rigoroso da situação em apreço, torna-se necessário efetuar as seguintes considerações:

• Desde logo e efetuando uma apreciação liminar da revisão em referência, constata-se que a mesma foi apresentada com base no disposto no n.º 1 do art. 78º da Lei Geral Tributária (LGT), que estabelece que "A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro

imputável aos serviços”.

• Os pressupostos procedimentais da revisão oficiosa, podem-se então consubstanciar da seguinte forma:

- 1) Objeto da revisão: ato tributário
- 2) Prazo: 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago
- 3) Existência de erro
- 4) Imputabilidade do erro aos serviços

• Não existem dúvidas que se trata de um ato tributário. Não obstante, o prazo previsto na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT só será aplicável, se o fundamento da revisão do ato tributário consistir em erro e esse erro for imputável aos serviços.

• No que concerne ao prazo previsto na 1.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT (prazo de reclamação administrativa), o mesmo já se encontra precludido, uma vez que o termo do prazo de pagamento voluntário da DAV mais recente ocorreu em 2020/03/31 e o prazo para apresentação da reclamação graciosa culminou em 2020/07/29, face ao estatuído no n.º 1 do art. 70.º, conjugado com a al. a) do n.º 1 do art. 102.º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo DL 433/09, de 20 de outubro. De referir que no pt 14, entre outros, da petição, a requerente sustenta o presente pedido de revisão oficiosa, com base na ilegalidade da liquidação, sendo que no pt. 67º refere que o “ato tributário sindicado padece de um erro imputável aos serviços”, o que desde logo suscita algumas dúvidas, sobre o enquadramento que a requerente pretende dar ao seu pedido.

• No que respeita à existência de erro, tendo as liquidações de ISV sido efetuadas de acordo com a disciplina legal aplicável, é posição da AT de que as mesmas não enfermam de qualquer vício, pois, encontrando-se estas em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente, são as mesmas legais (logo, isentas de erro).

• No pedido de revisão em apreço, é posta em causa a alteração efetuada ao artigo 11.º do CISV, na redação dada pelo artigo 217.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, diploma que aprovou o Lei do Orçamento de Estado para 2017.

• O n.º 1 do art. 11º do CISV estipula, na redação em vigor e sob a epígrafe “Taxas – veículos usados”, que “O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilíndrica 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

(...)

• A alteração em causa procedeu ao alargamento das percentagens de redução da tabela D, tendo sido criado o escalão “Até um ano”, a que corresponde uma percentagem de redução de 10%, sendo ainda criados novos escalões a partir dos cinco anos de uso, com percentagens de redução que atingem os 80% para veículos com mais de 10 anos, permitindo estabelecer uma maior correspondência entre a desvalorização comercial média sofrida pelos veículos usados no mercado nacional e o seu nível de tributação, em sede de ISV, que na redação anterior se cifrava no máximo de 52% para veículos com mais de 5 anos de uso.

• A modificação em apreço surgiu como consequência direta do Acórdão do Tribunal de Justiça da UE, de 16 de junho de 2016 (que a requerente apresenta como suporte e sustentação legal para a 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 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”.

• Neste sentido, a desvalorização dos veículos no mercado nacional, conforme consta do n.º 1, do art. 11º 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.

• De acordo com a referida tabela, entendeu o legislador aplicar as percentagens de redução apenas ao imposto resultante da componente cilíndrica, ficando de fora a componente ambiental, pretendendo-se com isso, imprimir coerência entre a tributação dos veículos novos e veículos usados.

• As modificações introduzidas no modelo de tributação dos veículos usados, através da Lei do OE/2017, não pretendem contrariar o direito comunitário, visando respeitar as orientações comunitárias em matéria da redução das emissões de CO2, tendo em vista o cumprimento das responsabilidades ambientais assumidas no âmbito do Protocolo de Quioto.

• A alteração ao art. 11º do CISV nos moldes acima mencionados encontra-se em consonância com o disposto no art. 1º do mesmo código, que consagra o “Princípio da equivalência”, 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.”

• O acórdão do TJUE de 16 de junho, proferido no Proc. C – 200/15, não se pronuncia quanto à questão da percentagem de redução aplicável a veículo usado, incidir apenas sobre o elemento específico de tributação (cilíndrica) e não sobre a componente ambiental do ISV.

• Por conseguinte não se pode inferir, sem mais, do Acórdão do TJUE a prolação de declaração de violação do art. 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) no que tange à atual norma do art. 11º do CISV, matéria que não foi objeto de análise no âmbito do acórdão em apreço.

• Quanto à alteração operada pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro, a mesma, resultou de uma interpelação da Comissão ao Estado Português em processo pré-contencioso que motivaria a alteração legislativa, não chegando a haver juízo de pronúncia ou decisão por parte do TJUE, relativamente à desconformidade do direito interno com as regras do tratado.

• O modelo de tributação do ISV resultante da aprovação do CISV pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, conforme referido, foi nortado por preocupações ambientais, em respeito pelas orientações emanadas pelas instâncias comunitárias e pelos compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto.

• A componente ambiental passou, assim, a ser determinante no cálculo do imposto que incide sobre os veículos novos e usados (com elevadas emissões), em obediência ao princípio do poluidor pagador, levando os consumidores a optar por automóveis com menores emissões de dióxido de carbono.

• No que concerne concretamente ao respeito pelo meio ambiente, deverá salientar-se que o atual modelo da fiscalidade automóvel tem em vista, precisamente, assegurar a coerência entre a tributação de veículos novos e usados, na medida em que a aquisição de uns e de outros se rege pelos mesmos princípios, justiça fiscal e respeito pelo meio ambiente.

• Com efeito, não poderá concluir-se que ao fazer incidir sobre os veículos usados uma componente ambiental que não é objeto de redução, o Estado Português teve por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas sim como corolário orientar a escolha dos consumidores através da aplicação criteriosa das medidas de política ambiental europeia.

• Uma das medidas assenta, precisamente, no princípio da proteção do ambiente o qual se encontra expressamente consagrado no art.º 191.º do Tratado do Funcionamento da U.E., devendo ser tido em consideração, pela sua relevância para a questão controvertida, o estatuído no n.º 1 o qual refere que a política da União contribuirá para a prossecução da preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente. Por sua vez, o n.º 2 daquele artigo enfatiza o princípio do poluidor pagador ao postular que: "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."

• Ora, o modelo de fiscalidade automóvel vigente em Portugal está em perfeita sintonia com o espírito deste artigo, na medida em que a tributação das emissões de dióxido de carbono nos veículos novos e usados pode entender-se como uma ação preventiva, destinada a evitar a degradação do ambiente, sujeitando os consumidores ao pagamento de um montante de imposto que depende do grau poluidor do automóvel, no estrito cumprimento do princípio do poluidor-pagador.

• Face ao exposto, forçoso se torna concluir que a interpretação do art.º 110º do Tratado de Funcionamento da U.E. não pode deixar de ser efetuada à luz do disposto no art.º 191º do mesmo Tratado, sob pena de conflitualidade e desarmonia entre as duas normas. Para o efeito, teremos de ter em consideração que o conteúdo do art.º 110º do Tratado de Funcionamento da U.E. proíbe do art.º 90º do Tratado CE, ao qual ainda não estavam subjacentes preocupações ambientais, com a acuidade que hoje se colocam.

• Sem embargo, acresce referir que o erro que vem imputado às liquidações de ISV reconduz-se a uma questão de direito. Considerando o disposto no n.º 1 do art. 25º do CISV, ter-se-á que determinar a quem é, objetivamente, imputável o "alegado" erro, se ao contribuinte se à Administração. O erro que vem assacado ao ato tributário, na parte relativa ao imposto incidente sobre a componente ambiental, fundamenta-se na alegação de que "a norma do artigo 11º do CISV, viola diretamente o disposto no art. 110º do TFUE", pelo que, tratando-se de matéria exclusivamente de direito, será de afastar, desde logo, a imputabilidade aos serviços da AT.

• O ato tributário de liquidação visado, foi praticado nos termos do artigo 11º do CISV, e a AT não pode deixar de aplicar a norma, com base num "julgamento" de desconformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE.

Com efeito, estando a AT sujeita ao princípio da legalidade (cfr. n.º 2 do art. 266º, da Constituição da República Portuguesa e art. 55º da LGT), não pode deixar de aplicar uma norma com fundamento, de que a mesma não estará em conformidade com o direito comunitário (aplicável por força do disposto no n.º 4 do art. 8º da CRP).

• Atendendo a que a Administração Tributária se limitou a fazer a interpretação das normas aplicáveis aos factos, sempre sobre o espectro do princípio da legalidade, e não tendo, como referido, a prerrogativa de poder desaplicar normas com base num "julgamento" de pretensa desconformidade com o direito comunitário (atribuição reservada aos Tribunais), será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de "erro", que fundamente um procedimento de revisão do ato tributário, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

• Não pode ser imputado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. n.º 2 do art. 266º, da CRP e art. 55º da LGT).

Proponho

Que o presente pedido de revisão oficiosa, seja indeferido, notificando-se a requerente para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 15 (quinze) dias, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 60º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 398/98, de 17 de dezembro.

À consideração superior.

5.12. Através do mesmo Ofício foi a Requerente notificada para exercer, querendo, no prazo de 15 dias, o respectivo direito de audição (**doc. n.º 3** apresentado pela Requerente).

5.13. A Requerente apresentou o seu direito de audição dentro do prazo, reiterando a argumentação apresentada com o pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de ISV em crise, requerente a sua anulação parcial (**doc. n.º 4** apresentado pela Requerente).

5.14. A Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 08-04-2021, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos actos de ISV identificados, proferido pelo Senhor Director da Alfândega de Braga, em 07-04-2021 (*doc. n.º 5* apresentado pela Requerente).

5.15. A Requerente apresentou, em 29-06-2021, o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, peticionando a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas e o reembolso do montante de ISV que considera ter pago em excesso (EUR 16.931,74), acrescido de juros indemnizatórios.

5.16. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente vem requerer, caso subsistam dúvidas sobre a interpretação do artigo 11º do TFUE, o reenvio prejudicial da questão inerente à alegada violação do disposto neste artigo do TFUE pelo artigo 11º do Código do ISV.

#### ***Motivação quanto à matéria de facto***

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

#### ***Dos factos não provados***

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

### **6. MATÉRIA DE DIREITO**

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

- 6.2. Assim, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente veio peticionar que se proceda á anulação dos actos de liquidação de ISV objecto do pedido, “(...) *devendo estes ser anulados parcialmente, no que respeita ao cálculo da componente ambiental (...)*” porquanto entende que “(...) *a norma jurídica que esteve na base [daquelas liquidações] – art. 11º CISV – viola, claramente, o disposto no art. 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (...)*”, peticionado que seja retificada a “(...) *liquidação de ISV (...), devendo ser a Autoridade tributária condenada a restituir o montante de € 16.913,76, cobrado em excesso*”, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais, bem como ser a Requerida condenada no pagamento das custas.
- 6.3. Com efeito, no caso em análise, em resultado da apresentação das DAV para admissão em território nacional dos dezassete veículos ligeiros de passageiros identificados no ponto 5.4., supra, foi liquidado à Requerente, entre 02-05-2017 e 17-03-2020, o respectivo ISV pelo valor total de EUR 103.438,67, em conformidade com o acima detalhado no ponto 5.5.
- 6.4. Apesar da Requerente ter pago, entre Maio/2017 e Março/2020 o valor total do imposto liquidado pela Alfândega de Braga, a Requerente não concordou com os valores de ISV respeitantes à componente ambiental que incidiu sobre cada uma das viaturas acima identificadas porquanto entende que deveria ter sido também aplicada, àquela componente ambiental, uma redução resultante do número de anos do veículo, à semelhança do que sucedeu com a componente cilindrada.
- 6.5. Pela razão evidenciada no ponto anterior, a Requerente apresentou, em 30-12-2020, o pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV identificadas e, posteriormente, face ao indeferimento daquele pedido de revisão, apresentou este pedido de pronúncia arbitral, alegando que “(...) *a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – art. 11 do CISV – viola o art. 110º do (...) TFUE (...)*”, concluindo pela ilegalidade parcial dos actos de liquidação de ISV identificados que impugna.

- 6.6. Nesta conformidade, cumpre analisar os pedidos formulados pela Requerente no sentido de obter (i) a declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de ISV identificados e a sua conseqüente anulação parcial, bem como a (ii) a restituição do total de imposto indevidamente liquidado e pago, acrescido dos juros indemnizatórios calculados, à taxa legal em vigor, sobre o referido montante.
- 6.7. Adicionalmente, e caso se verifiquem os pressupostos, decidir se há motivos que justifiquem o reenvio prejudicial para o TJUE.
- 6.8. Como se referiu, a Requerida não apresentou qualquer defesa em sede de Resposta, mas a posição que assume é conhecida face aos fundamentos constantes da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos actos tributários, acima transcritos no ponto 5.11.
- 6.9. Neste âmbito, cumpre ao Tribunal Arbitral analisar o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente de modo a decidir, face à posição da Requerida implícita nas liquidações de ISV objecto do pedido e no despacho de indeferimento do pedido de revisão dos actos tributários aqui impugnados, a qual das Partes assiste razão sendo que, para este efeito, terá este Tribunal Arbitral de avaliar se as liquidações de ISV relativas às 17 viaturas usadas identificadas nos autos (ponto 5.4., supra) padecem ou não de ilegalidade parcial devendo, em caso afirmativo, mandar-se anular parcialmente aqueles actos tributários (conforme defende a Requerente) ou se, pelo contrário, deverão tais actos de liquidação de ISV ser integralmente mantidos na ordem jurídica, por não enfermarem da ilegalidade apontada pela Requerente.
- 6.10. Face ao acima exposto, para apreciar a legalidade das liquidações efectuadas, em sede de ISV, importa dar resposta à questão de se saber se a legislação portuguesa vertida na redação do artigo 11º do Código do ISV, em vigor à data das liquidações de ISV aqui



---

impugnadas (entre 2017 e 2020), está ou não em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE?

- 6.11. Para decidir a questão acima enunciada importará aferir se a interpretação, levada a cabo pela Requerida, do artigo 11º, nº 1 do Código do ISV (na redacção em vigor à data dos actos de liquidações objecto de pedido de pronúncia arbitral), viola ou não o disposto no artigo 110º do TFUE e, em caso de dúvida, aferir se haverá necessidade de promover o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nos termos sugeridos pela Requerente.
- 6.12. Nesta matéria, refira-se que a questão respeitante à decisão do reenvio prejudicial, por razões de economia na exposição e fundamentação da presente decisão arbitral, será tratada em último lugar (e não a título prévio).
- 6.13. Na análise que este Tribunal Arbitral irá efectuar será seguido, de muito perto, o teor das Decisões Arbitrais prolatadas no âmbito dos processos nº 572/2018-T, de 30-04-2019, nº 309/2020, de 30-11-2020 e nº 289/2021, de 02-11-2021, todas da signatária desta decisão.

### ***Enquadramento prévio***

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

aquisição do veículo e inserindo preocupações ambientais na graduação das taxas dos impostos em função das emissões de CO<sub>2</sub>.<sup>3 4</sup>

6.15. Com efeito, com a introdução do ISV e do IUC, foi possível introduzir um elemento ambiental no cálculo do montante fiscal a pagar, em função, nomeadamente, do nível de emissões de CO<sub>2</sub> emitidas pelo veículo e da cilindrada.

6.16. Como é sabido, o ISV e o IUC regem-se pelo princípio da equivalência ou do poluidor-pagador, ou seja, é atribuído ao contribuinte a responsabilidade principal pelos custos ambientais causados, tendo como objectivo compensar os custos ambientais, em vez de fazer recair esta responsabilidade sobre os construtores de automóveis, que são os que responsáveis originários da poluição atmosférica, podendo afirmar-se que, em geral, a tributação automóvel inclui critérios de cariz ambiental nas diversas categorias de impostos, sendo que os impostos que incidem sobre os automóveis integram na sua base tributável aspectos ecológicos (tais como o fator de emissão de CO<sub>2</sub> e o tipo de combustível), destinados a influenciar o consumo das pessoas e a serem mais selectivos nas suas escolhas.<sup>5 6 7</sup>

---

<sup>3</sup> Sérgio Vasques, “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, nº 10, Abril de 2002, p. 59-94.

<sup>4</sup> A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, “Imposto sobre veículos e Imposto único de circulação”, *Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

<sup>5</sup> Manuel Teixeira Fernandes, “A reforma da tributação automóvel”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2, Junho de 2008, 165-178.

<sup>6</sup> De acordo com o disposto no artigo 1º do Código do Imposto sobre Veículos, “[o] imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

<sup>7</sup> Segundo José Casalta Nabais, “a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável” “dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais”, in “*Tributos com fins ambientais*”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 4, 2008, p. 132.

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



6.17. Em termos gerais, e tendo em consideração que as liquidações em crise ocorreram entre Maio/2017 e Março/2020, de acordo com o disposto no Código do ISV (na versão em vigor à data das liquidações em crise):

- 6.17.1. Estão sujeitos a este imposto, no seu regime regra, nomeadamente, “*os veículos automóveis ligeiros de passageiros (...)*” [artigo 2º, nº 1, alínea a)], sendo “*sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos*” (artigo 3º, nº 1);
- 6.17.2. “*Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal*” (artigo 5º do Código do ISV), sendo que, para este efeito, de acordo com o nº 3 alínea a) do mesmo artigo, “*(...) entende-se por admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-Membro da União Europeia em território nacional*” (sublinhado nosso);
- 6.17.3. “*O imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada (a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; (b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares*” [artigo 6º, nº 1, alíneas a) e b)], sendo que “*a taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível*” (nº 3) (sublinhado nosso);
- 6.17.4. “*A introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)*” (artigo 17º, nº 1), sendo que nos termos do nº 3, “*para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros (...) ficam sujeitos ao processamento da DAV*” (sublinhado nosso);
- 6.17.5. “*Os particulares e os sujeitos passivos que não se encontrem constituídos como operadores registados ou operadores reconhecidos estão obrigados à*

- apresentação da DAV (...)*” nos prazos aí previstos (artigo 20º, nº 1), sendo que, nos termos do seu nº 2, se enumeram os documentos que a devem acompanhar;
- 6.17.6. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (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 intermediária e taxa reduzida e taxa para veículos usados (artigos 7º a 11º).
- 6.18. Assim, e no que diz respeito à tributação do ISV, as taxas aplicáveis têm por base tributável uma componente cilindrada e uma componente ambiental, sendo que a primeira componente prevê uma taxa a aplicar consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda componente estabelece uma discriminação positiva entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO<sub>2</sub> g/km.
- 6.19. Ao que a este caso interessa, ou seja, o cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, o artigo 11º, nº 1 do Código do ISV na redação em vigor no período em que foram efectuadas as liquidações de ISV aqui parcialmente impugnadas dispunha que *“o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (...)”* (sublinhado nosso).
- 6.20. E, a tabela D constante do artigo 11º referido no ponto anterior dispunha as seguintes percentagens de redução aplicáveis à componente cilindrada:

TABELA D

Tempo de uso	Porcentagem 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

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

#### ***Direito Nacional e Direito da União Europeia - Breve resenha histórica***

6.22. Em sede de ISV, existe um longo percurso no que diz respeito às questões que a Comissão Europeia tem levantado ao Estado Português em matéria de legalidade das normas nacionais, nomeadamente, quanto à carga fiscal incidente sobre os veículos usados, tendo essa legalidade sido, desde muito cedo, questionada pela Comissão Europeia, ainda no âmbito do Imposto Automóvel, porquanto esta entidade entendia que as normas portuguesas, então vigentes, não observavam o disposto no artigo 95º do Tratado de Roma.<sup>8</sup>

6.23. Ora, sendo necessário que Portugal perdesse o seu carácter protecionista, era imprescindível que o montante de imposto fosse idêntico ao remanescente do imposto incorporado no preço dos veículos usados similares, comercializados no mercado

<sup>8</sup> Nesta matéria, vide teor da decisão arbitral nº 53/2016, de 5 de Julho de 2016.

português, remanescente esse a calcular a partir da percentagem da depreciação do valor desses veículos.<sup>9 10</sup>

- 6.24. Não obstante, em 2001, o Acórdão do TJCE (de 22-02-01) denominado “*Gomes Valente*”, proferido a título prejudicial, veio criar as condições para se romper, a nível nacional, com o quadro clássico de tributação dos veículos usados, assente exclusivamente em reduções fixas em função do nº de anos de uso.
- 6.25. Neste âmbito, embora tenha sido referido que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria contrário ao referido artigo 95º do Tratado de Roma, foi sublinhado que era importante que fossem tomados em conta outros factores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a referida tabela refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objectivo da tributação dos veículos usados, de modo a que, em nenhum caso, esta pudesse ser superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.
- 6.26. Esta jurisprudência veio a ser reforçada com o Acórdão do TJCE nº 101/00, proferido em 19 de Setembro de 2002 num processo que então envolveu o Governo Finlandês e Antti Sillin, no qual foi considerado que o artigo referido artigo 95º, primeiro parágrafo do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90º, primeiro parágrafo) permitia a um Estado membro aplicar aos veículos usados importados de outro Estado membro um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor

---

<sup>9</sup> De acordo com o texto do artigo, “nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções”. O texto desde artigo 90º do Tratado de Roma é muito semelhante ao texto do artigo 110º do TFUE que dispõe que “nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares” (sublinhado nosso).

<sup>10</sup> Esta questão veio a ser apreciada algum tempo mais tarde no acórdão do TJCE, de 09.03.95, proferido no âmbito do processo C-345/93, em que foi impugnante Nunes Tadeu.

aduaneiro definido, mas obsta a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos, em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

6.27. Refira-se ainda que, na sequência do designado Acórdão “*Gomes Valente*”, a jurisprudência têm entendido que para que um sistema de tributação dos veículos usados seja compatível com o disposto no Tratado é necessário que se adopte ou um modelo de tributação baseado na avaliação de cada veículo ou um modelo de tributação baseado em tabelas fixas que exclua todo e qualquer efeito discriminatório.<sup>11</sup>

6.28. Por outro lado, o actual artigo 110º do TFUE opõe-se a que um Estado membro aplique aos veículos usados importados de outro Estado membro um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos não atenda à depreciação real do veículo e não permita garantir sempre que o montante do imposto que fixa não excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

6.29. Mais se considerou que, quando um Estado membro aplica aos veículos usados importados de outros Estados membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstrato com base em critérios determinados pelo direito nacional, o disposto no Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir todo e qualquer efeito discriminatório.

---

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

- 6.30. Assim, pode afirmar-se que o Acórdão do TJCE proferido no caso “*Gomes Valente*” abriu a porta para uma nova forma de tributação dos veículos usados admitidos de outros Estados membros.
- 6.31. Mas, ao que ao presente caso interessa, refira-se ainda que em 2006, no âmbito do sistema de tributação Húngaro, no Acórdão do TJUE de 5 de Outubro de 2006 (C-290/05), no caso *Nádasdi*, foi analisada pela primeira vez a questão ambiental face aos impostos automóveis aplicáveis dentro do espaço da União Europeia.
- 6.32. Com efeito, o referido Acórdão veio declarar que “o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto como o instituído pela lei relativa ao imposto automóvel, na medida — em que seja cobrado sobre os veículos usados quando da sua primeira colocação em circulação no território de um Estado-Membro e — em que o seu montante, exclusivamente determinado em função das características técnicas dos veículos (tipo de motor, cilindrada) e da sua classificação ambiental, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação. Não é relevante proceder a uma comparação com os veículos usados postos em circulação no Estado-Membro em questão antes da introdução desse imposto” (sublinhado nosso).
- 6.33. Adicionalmente, considerou-se que os Estados membros têm liberdade para seleccionar os critérios a utilizar no cálculo do imposto e estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, em função de critérios objectivos aplicados, sendo que tais diferenciações só serão consideradas compatíveis com o direito da UE se, por um lado, prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e, se por outro, as formas que vierem a revestir sejam de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das “importações”

---

provenientes dos outros Estado membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes.

- 6.34. Assim, ainda que, em termos gerais, no âmbito de um regime fiscal relativo à tributação automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em factores ambientais constituem critérios objectivos e possam ser utilizados no sistema de tributação, da sua utilização não poderá resultar discriminação e o imposto que vier a ser apurado não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros Estado membros do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um Estado membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro é contrária ao artigo 110º do TFUE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.
- 6.35. Em 2009, interpretando o mesmo artigo 110º do TFUE, o TJUE, no Acórdão de 19 de Março de 2009 (que opôs a Comissão Europeia à Finlândia), considerou que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de um modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.
- 6.36. Ora, relevando que, nos termos do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e é directamente aplicável em território nacional, fez eco uma comunicação da Comissão Europeia em que se informava que esta tinha encetado, no TJUE, um processo contra Portugal, no sentido de defender que era censurável o artigo 11º do Código do ISV não contabilizasse no cálculo do ISV incidente sobre veículos usados nenhuma desvalorização até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, nem é considerada nenhuma diminuição do valor real para os veículos com mais de cinco anos de utilização, processo que culminou com a prolação do Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016.

- 6.37. Com efeito, 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 respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático”* (sublinhado nosso).<sup>12</sup>
- 6.38. Não obstante as disposições internas, e como já vimos, o artigo 110.º do TFUE (na esteira do artigo 90.º do Tratado de Roma), preceitua que *“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”*.
- 6.39. Em matéria de interpretação deste artigo, face aos direitos nacionais, já o TJUE se pronunciou por diversas vezes precisando o seu alcance dado que a admissão, nos mercados nacionais, de veículos automóveis portadores de placa de matrícula definitiva de outros Estados membros, isto é de veículos usados, rege-se exclusivamente pelo direito

---

<sup>12</sup> 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”*. E, prossegue a mesma decisão referindo que *“os tratados são superiores hierarquicamente relativamente à lei ordinária. Esta superioridade decorre não só dos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas igualmente do artigo 8.º n. os 1 e 2 da CRP. Apresenta-se, pois, como claro que, para que a convenção vigore na ordem interna, é necessário que a lei ordinária posterior a não possa revogar. Ou seja, o direito internacional convencional não pode ser afastado por leis ordinárias, surgindo como superior àquelas. Sejam essas leis subsequentes, as quais serão materialmente inconstitucionais se o contrariarem; sejam anteriores, as quais terão de ser suspensas se forem conflitantes com esse direito convencional internacional, só retomando a vigência no caso de suspensão ou cessação da convenção internacional que estiver em causa”* (sublinhado nosso).



nacional, não podendo, todavia, tal direito contrariar os princípios em que se alicerça o funcionamento da UE.

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

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

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

TABELA D

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

6.42. Contudo, como não foi contemplada, com a referida alteração legislativa, a questão da desvalorização dos veículos usados, oriundos de outro Estado membro, com menos de

---

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

- 6.43. E assim, o legislador nacional foi forçado a alterar o referido artigo 11.º do Código do ISV, no sentido de nele incluir a desvalorização referida no ponto anterior, através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, mas excluindo de novo da redacção do artigo a questão da desvalorização incidente sobre a componente ambiental do ISV.
- 6.44. Assim, o artigo 11.º do Código do ISV passou a ter a redacção acima já transcrita nos pontos 6.19. e 6.20., a qual estava em vigor no período em que ocorreram as liquidações de ISV objecto do pedido, porquanto a redacção deste artigo só veio a ser alterada pela Lei n.º 75-B/2020 de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2021), com efeitos a 01-01-2021.
- 6.45. Nestes termos, à data a que as liquidações foram efectuadas (entre 02-05-2017 e 17-03-2020) os contornos da legislação nacional ignoravam, 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 do Tratado de Roma) de que este normativo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.
- 6.46. Adicionalmente, e em conformidade com o acima analisado, refira-se que com a alteração legislativa verificada em 2016 (com a Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro), com efeitos

---

desde 1 de Janeiro de 2017, e à revelia do disposto no artigo 110º do TFUE, Portugal deixou de considerar as percentagens de redução de ISV relativas à depreciação das viaturas no que diz respeito à componente ambiental.

- 6.47. Ora, a situação descrita levou (de novo) a Comissão Europeia, na sua busca de justiça comunitária, a dar início a um procedimento contra Portugal por este não ter em conta a componente ambiental no cálculo do ISV aplicável aos veículos usados admitidos em território nacional, provenientes de outros Estados membros, gerando efeitos discriminatórios nestas viaturas face às viaturas usadas adquiridas em território nacional.
- 6.48. Neste âmbito, a Comissão voltou a entender que a legislação nacional não é compatível com o disposto no artigo 110º do TFUE, na medida em que os veículos usados admitidos em território nacional, provenientes de outros Estados membros são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado nacional e, nessa medida, instaurou junto do TJUE, em 23-04-2020, uma acção contra o Estado Português, peticionando àquele Tribunal de Justiça “(...) *que declare que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE*” (sublinhado nosso).<sup>13</sup>
- 6.49. Face ao peticionado pela Comissão, o TJUE já se pronunciou em 02-09-2021 (decisão identificada no ponto anterior, ainda não publicada à data desta decisão arbitral), tendo aquele Tribunal apreciado a matéria no sentido de “43. (...) *recordar que, embora os Estados-Membros sejam, na verdade, livres de estabelecer um sistema de tributação diferenciada para certos produtos e, portanto, de definir as modalidades de cálculo do imposto de registo de modo a ter em conta considerações relacionadas com a proteção*

---

<sup>13</sup> Em conformidade com texto do Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Secção), proferido no âmbito do processo C-169/20, de 02-09-2021, ainda não publicado no Jornal Oficial (<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=245564&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=355575>).

*do ambiente, não é menos verdade que essas modalidades devem, nomeadamente, ser suscetíveis de evitar qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, relativamente às importações provenientes de outros Estados-Membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes, em conformidade com o artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, EU:C:1998:155, n.º 30, e de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 59). 44. A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da «classificação ambiental» dos veículos, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.os 56 e 57). 45. Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que o objetivo de proteção do ambiente poderia ser realizado de forma mais completa e coerente fazendo incidir um imposto anual sobre qualquer veículo que entrasse em circulação num Estado-Membro, o qual não beneficiaria o mercado nacional dos veículos usados em detrimento da colocação em circulação de veículos usados importados de outros Estados-Membros e seria, além disso, conforme com o princípio do poluidor-pagador (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 60). 46. Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110.º TFUE. 47. Em seguida, a República Portuguesa alega, em substância, que a componente ambiental do imposto em causa constitui, na realidade, um imposto autónomo, distinto da componente deste imposto calculada em função da cilindrada do veículo em causa.*

48. A este respeito, importa observar que, no artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, a componente ambiental é apresentada como um dos dois elementos utilizados para o cálculo de um imposto único e não como um imposto distinto. Além disso, e em qualquer caso, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, tal imposto distinto continuaria a ser discriminatório em relação aos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, uma vez que o referido imposto excederia o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares comprados e registados no território nacional. 49. Por outro lado, importa salientar que, embora, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre Veículos, os contribuintes possam optar por um método alternativo de cálculo do imposto em causa, requerendo ao diretor da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efetiva do veículo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais de uma norma essencial do Tratado FUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 34)” (sublinhado nosso).

6.50. E, em consequência, conclui o TJUE que “51. (...) ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE” (sublinhado nosso).<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Complementarmente, refira-se que de acordo com o artigo 4º do TFUE, “(...) as competências que não sejam atribuídas à União nos Tratados pertencem aos Estados-Membros” (nº 1), sendo que “os Estados-Membros tomam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União” (nº4). E, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do TFUE, “a Comissão promove o interesse geral da União e toma as iniciativas adequadas para esse efeito. A Comissão vela pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adotadas pelas instituições por força destes. Controla a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia”. Com efeito, de acordo com o artigo 258º do TFUE, “se a Comissão considerar que um Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados, formulará um parecer fundamentado sobre o

- 6.51. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que o disposto no artigo 11º do Código do ISV, nas datas em que se efectuaram as liquidações de ISV aqui impugnadas, estava em desconformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE porquanto aquele artigo não podia, em conformidade com o que este artigo dispõe, calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro Estado membro sem ter em conta a depreciação dos mesmos.
- 6.52. E, neste caso, o imposto calculado não poderia ser superior ao montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado membro de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.<sup>15</sup>
- 6.53. Nestes termos, reitera-se a conclusão de que as liquidações de ISV objecto do presente pedido arbitral padecem de ilegalidade, na parte em que não foi considerada a redução de imposto sobre a componente ambiental, impondo-se a sua anulação parcial.
- 6.54. Em consequência, será negativa a resposta a dar à questão a decidir, enunciada no ponto 6.10., porquanto se entende que a legislação portuguesa vertida no artigo 11º do Código do ISV, na redação em vigor nas datas em que as liquidações aqui impugnadas foram efectuadas (entre 02-05-2017 e 17-03-2020), não está em conformidade com o disposto no direito da União Europeia, designadamente no artigo 110º do TFUE (aplicável por força do artigo 8º, nº 4 da CRP), pelo que determina este Tribunal Arbitral que será de anular parcialmente os actos tributários de ISV objecto do pedido arbitral porquanto os

---

*assunto, após ter dado a esse Estado oportunidade de apresentar as suas observações. Se o Estado em causa não proceder em conformidade com este parecer no prazo fixado pela Comissão, esta pode recorrer ao Tribunal de Justiça da União Europeia*". E foi exactamente isto que a Comissão fez com a interposição da ação por incumprimento, nos termos do artigo 258º TFUE, que deu entrada em 23 de abril de 2020 (processo C-169/20) e que deu origem às conclusões transcritas nos pontos 6.49. e 6.50.

<sup>15</sup> Com efeito, entende-se que a legislação portuguesa não era, nas datas a que se reportam as liquidações de ISV impugnadas, compatível com o disposto no artigo 110º do TFUE, na medida em que os veículos usados admitidos em território nacional, provenientes de outros Estados membros eram sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado português, uma vez que a sua depreciação não é plenamente tida em conta. Com efeito, no cálculo do imposto, a parte do ISV que incide sobre a componente ambiental era, nas datas a que se reportam as referidas liquidações de ISV, igual para todos os veículos usados, com a mesma cilindrada, adquiridos noutros Estados membros, independentemente da sua antiguidade, gerando-se assim as consequências discriminatórias já assinaladas.

mesmos padecem de ilegalidade na parte em que não foi considerada aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto naquele artigo 110º do TFUE.

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

### *Questão do reenvio prejudicial*

6.56. Para o efeito, analisadas as matérias em presença e considerando a questão a decidir, o Tribunal Arbitral entendeu não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, porquanto, no caso concreto, estão preenchidas duas das três exceções à obrigatoriedade de reenvio prejudicial para o TJUE.<sup>16</sup>

6.57. Por um lado, não subsistem dúvidas sobre a correta interpretação das normas jurídicas em causa nos autos (porquanto as normas são perfeitamente claras) e, por isso, não está já em causa interpretá-las, mas sim aplicá-las, o que é da competência do Tribunal Arbitral, tendo aqui total cabimento a teoria do acto claro e, por outro lado, existe também nesta matéria jurisprudência do TJUE (acima citada nos pontos anteriores) que não deixa dúvidas de interpretação do alcance do normativo da UE com o qual o normativo nacional deverá ser concordante.

---

<sup>16</sup> Neste âmbito, em conformidade com o já decidido pelo TJUE (acórdão Cilfit, de 06/10/1982, processo C-283/81), a obrigatoriedade de reenvio, nos casos em que a mesma exista (sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, como é o caso das decisões arbitrais proferidas pelos tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide do CAAD), pode ser dispensada quando (i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal, (ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma, (iii) o Juiz Nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente (teoria do acto claro, cujos exigentes e cumulativos critérios de verificação foram igualmente definidos no referido Acórdão).



6.58. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que não há fundamento para proceder ao peticionado reenvio prejudicial para o TJUE sendo, por isso, indeferido este pedido apresentado pela Requerente.

### ***Do pagamento dos juros indemnizatórios***

6.59. A par do pedido de declaração da ilegalidade parcial das liquidações de ISV identificadas no processo, a Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios, incidentes sobre o montante de ISV cobrado em excesso (EUR 16.931,74).

6.60. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.61. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

6.62. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*” (sublinhado nosso)<sup>17 18</sup>

<sup>17</sup> Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Edição, 2012, página 116).

<sup>18</sup> Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).



- 6.63. Nos processos arbitrais tributários pode, nos termos do disposto nos artigos 43º, nº 1 da LGT, haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, “(...) *quando se determine, em (...) impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” sendo que, nos termos do artigo 100º, nº 1 da LGT, “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial (...) de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*”.
- 6.64. Por outro lado, nos termos da alínea d) do nº 3, do artigo 43º da LGT, “*são também devidos juros indemnizatórios (...) d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução*”.<sup>19</sup>
- 6.65. Ora, na sequência da declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de ISV identificados, com os fundamentos acima apontados, terá de haver lugar ao reembolso parcial dos montantes de ISV pagos pela Requerente, relativo ao imposto incidente sobre a parte das liquidações em crise que se devem considerar anuladas, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade já assinalada.

---

<sup>19</sup> Neste sentido, vide AC TCAS 19/10.3BELRS, de 07-05-2020 (relatora Conselheira Ana Pinhol), nos termos do qual se entende que “*III. A Administração Tributária deve reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado (artigo 100.º da LGT), o que inclui, necessariamente, quer a restituição da quantia indevidamente exigida ao contribuinte e por este paga, quer o pagamento de juros indemnizatórios nos termos previstos no artigo 43.º da LGT. IV. No caso em presença, a ilegalidade determinante da procedência da impugnação, imputável a erro dos serviços, decorreu da violação de normas comunitárias que prevalecem sobre as normas do direito interno (...)*”.

6.66. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT, estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, a Requerente terá direito aos referidos juros, calculados à taxa legal em vigor, sobre a quantia de total de ISV indevidamente cobrada e paga em excesso, os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde as datas do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.<sup>20</sup>

### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

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

6.68. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

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

## **7. DECISÃO**

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

---

<sup>20</sup> Neste sentido, vide Acórdão do TCAS nº 1387/11.5BELRA, de 28 de Fevereiro de 2019, nos termos do qual se refere que “*o direito a ser indemnizado pelo pagamento de juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (...), reflete o princípio da igualdade dos sujeitos da relação. (...). O conceito de erro imputável aos serviços deve ser contraposto ao conceito de vício. (...). O Erro, por seu turno, restringe-se às situações de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, traduzindo-se numa inadequada aplicação do quadro legal à factualidade sujeita a imposto. (...). Apenas os erros são suscetíveis de reparação pelo pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte*”.

- 7.1.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no processo e ordenando-se o reembolso à Requerente da quantia total de ISV liquidada e suportada em excesso, no montante de EUR 16.931,74, acrescida dos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, em conformidade com o peticionado;
- 7.1.2. Indeferir, em consequência, o pedido de reenvio apresentado pela Requerente;
- 7.1.3. Determinar a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISV agora parcialmente mandadas anular;
- 7.1.4. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo;
- 7.1.5. Mandar notificar o Ministério Público, nos termos e âmbito do disposto no artigo 280º da CRP e do artigo 72º da Lei do Tribunal Constitucional (LTC), do teor desta decisão arbitral.

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 16.931,74.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 1.224,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Novembro de 2021

O Árbitro,

Sílvia Oliveira