

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 608/2021-T**

**Tema: ISV - Artigo 11º do CISV; Artigo 110º TFUE.**

\* Decisão arbitral anulada no segmento impugnado por acórdão do STA de 23 de novembro de 2022, recurso n.º 093/22.0BALSb que decide em substituição

## SUMÁRIO

**I** – A norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior à do imposto residual contido nos veículos usados similares, transacionados no mercado nacional (por força da desconsideração da desvalorização da componente ambiental) é incompatível com o direito comunitário por violação do disposto no artigo 110º do TFUE.

**II** – Isso mesmo resulta da jurisprudência do TJUE, vertida no Acórdão proferido no Processo n.º C-200/15, de 16.06.2016, reiterada por inúmera jurisprudência arbitral e mais recentemente Isso mesmo resulta da jurisprudência do TJUE, vertida no recente Acórdão proferido no processo C 169/20, de 02.09.2021, que se debruçou especificamente sobre o artigo 11º do CISV e, concretamente, sobre a questão da não desvalorização na componente ambiental. Concluiu o TJUE que: *“ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”*

**III** - Nessa medida, a liquidação de ISV impugnada afigura-se parcialmente ilegal e deve ser anulada na parte em que, não considerando a percentagem de desvalorização adequada, gerou um valor de imposto a pagar superior ao devido.

## DECISÃO ARBITRAL

## I. RELATÓRIO

No dia 23/09/2021, A..., com o NIF..., residente no ..., ..., ..., ...-..., Loulé, doravante designados por «Requerente», apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e do disposto no artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), para impugnação da liquidação de ISV resultante da apresentação da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2018..., com data de aceitação de 04.12.2018, relativa a Imposto Sobre Veículos (ISV), praticado pelo Diretor da Alfândega do Jardim do Tabaco. A impugnação arbitral da liquidação vem interposta na sequência do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária. O Requerente vem peticionar a anulação parcial do ato tributário de ISV liquidado em excesso, na parte correspondente à “componente ambiental”, no valor € 8.596,81 (oito mil quinhentos e noventa e seis euros, e oitenta e um cêntimos), acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal, devidos desde a data do pagamento até à efetiva restituição.

O pedido arbitral, tem por fundamento a ilegalidade da liquidação de ISV, promovida ao abrigo do artigo 11º do CISV, porquanto, entende o Requerente que este artigo viola o disposto no artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Peticiona a anulação parcial da liquidação e o reembolso da quantia paga em excesso acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor à data do pagamento, contabilizados desde a data de pagamento do imposto até à efetiva restituição.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 23/09/2021, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD no dia 24/09/2021 e, automaticamente, notificado à AT. Em 15/10/2021 a AT comunicou a revogação do ato de liquidação, nos termos do artigo

13º do RJAT, sem concretizar o valor a devolver ao Requerente em resultado da revogação. O Requerente, regularmente notificado para se pronunciar sobre a manutenção do interesse no prosseguimento dos autos, veio apresentar requerimento solicitando a interpelação da AT para a concretização do valor a devolver em resultado da anunciada revogação. Em resposta veio AT esclarecer que não podia, de momento, concretizar tal valor, pelo que o Requerente veio manifestar o seu interesse no prosseguimento do processo arbitral e apresentou PI corrigida.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, no dia 12/11/2021, designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, **o tribunal arbitral ficou constituído em 30/11/ 2021** e na mesma data foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerida, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

No dia 13/01/2022 a AT apresentou a sua resposta na qual não questiona a alegada ilegalidade da liquidação, contudo vem alegar que não pode determinar o valor de excesso de imposto a devolver ao Requerente porquanto à Alfândega que cabe essa determinação. Questiona o direito à restituição do imposto pago em excesso e o pedido de condenação em juros.

Foi proferido despacho arbitral o qual fixou prazo para os Requerentes se pronunciarem sobre a necessidade de produção da prova testemunhal indicada e, ainda, sobre a possibilidade de dispensa de realização da reunião referida no artigo 18º RJAT.

A 29-10-2021 o Requerente se pronunciar quanto à utilidade da inquirição das testemunhas arroladas e da dispensa de realização de reunião prevista no artigo 18º, prosseguindo os autos para alegações escritas. As partes foram notificadas desse despacho e o Requerente pronunciou-se no sentido da dispensa da reunião e prescindiu da produção de prova testemunhal. Foi proferido despacho arbitral que fixou prazo para alegações escritas e para o Requerente proceder ao pagamento da taxa subsequente.

O Requerente não apresentou alegações. Em 05-04-2022 veio a AT juntar as suas alegações escritas, nas quais reitera a posição previamente vertida na resposta.

Considerando a tramitação descrita e a data da constituição do tribunal arbitral, e em conformidade com o previsto no artigo 21º, nº1 do RJAT, constata-se que a decisão arbitral deve ser proferida até 31 de maio de 2022.

## **II – SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4º e 10º nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

## **III - QUESTÕES A DECIDIR**

Considerando as posições das partes nos presentes autos, constata-se que a questão a decidir é apenas uma: apreciar a (i)legalidade da liquidação de ISV impugnada nos autos.

Nesta conformidade, cumpre decidir sobre a **matéria de facto** e, em conformidade, sobre a **matéria de direito** cuja apreciação foi suscitada neste pedido arbitral.

## **IV – DECISÃO**

### **A) DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:

- a. O Requerente importou e introduziu em Portugal um veículo automóvel de passageiros, usado, com 100.690 KM percorridos, de marca ..., ao qual foi atribuída a matrícula ... .

- b. O veículo tinha sido matriculado pela primeira vez no seu país de origem, Reino Unido, em 01-09-2014.
- c. No cumprimento das suas obrigações declarativas o Requerente apresentou a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2018/..., com data de aceitação de 04.12.2018, relativa a Imposto Sobre Veículos (ISV), praticado pelo Diretor da Alfândega do Jardim do Tabaco.
- d. Foi liquidado Imposto sobre Veículos (ISV) no valor de € 25.433,00, que foi integralmente pago pelo Impugnante.
- e. Da DAV junta como documento n.º 1 em anexo ao pedido arbitral consta a seguinte informação relevante quanto à determinação do ISV liquidado:

 <b>AT</b> autoridade tributária e aduaneira	<b>Declaração Aduaneira de Veículo</b> N.º: 2018/ [redacted]	<b>1ª VIA</b> Página 1 de 2 Data: 2018-12-20	
<b>01. Alfândega da criação:</b>	PT000305 - Alfândega do Jardim do Tabaco		
<b>01a. Alfândega da versão actual:</b>	PT000305 - Alfândega do Jardim do Tabaco		
<b>02. Estatuto do sujeito passivo:</b>	3 - Operador Sem Estatuto / Particular	<b>02a. N.º de operador:</b>	[redacted]
<b>03. Ano / 03a. Número DAV:</b>	2018/ [redacted]	<b>03b. Data de aceitação:</b>	2018-12-04
		<b>03c. Versão / 03d. Revisão:</b>	2/0
<b>05. Regime do ISV:</b>	01 - Introdução no consumo – Regime Geral		
<b>05a. Número de Referência:</b>	[redacted]	<b>05b. Liquidação Oficial:</b>	
<b>B2 - Adquirente/ Proprietário</b> <span style="float: right;">- B2</span>			
<b>06. Tipo de identificação:</b>	S - Singular	<b>06a. N.º de identificação:</b>	P7 [redacted]
<b>07. Nome / Denominação social:</b>	A... [redacted]		
<b>08. Morada / Sede:</b>	[redacted]		
<b>08a. Localidade:</b>	LOULE	<b>08b. Código postal:</b>	[redacted]
<b>08c. País:</b>	PT - Portugal		
<b>C - Declarante / Representante</b> <span style="float: right;">- C</span>			

**E - Características do Veículo** **- E**

30. Cód. homologação:		31. Categoria de veículo:	01 - LIGEIRO
32. Tipo veículo IMT:	001 - PASSAGEIROS	33. Tipo veículo fiscal:	001 - PASSAGEIROS
34. Marca:		35. Modelo:	LA
36. Variante:		36a. Versão:	
36b. Designação comercial:			
37. Peso bruto total:	3240 kg	38. Tara:	2671 kg
39. Combustível:	02 - GASOLEO	40. Cor:	PRETO
41. Tipo caixa:	047 - FECH.C/S TECTO ABRIR	42. N.º de quadro:	
43. N.º de motor:	DT	44. N.º de lugares:	5
45. Cilindrada:	cc	46. N.º de eixos motores:	2 - Dois Eixos Motores
47. Comprimento caixa:		48. Altura mínima caixa:	
49. Antepara da caixa:		50. Emissão gases CO2:	207 g/km
51. Emissão de partículas:	0.0002 g/km	52. Autonomia da bateria:	
53. Caixa de velocidades:			

**F - Apresentação do Veículo** **- F**

5. Veículo:	Usado	56. País de procedência:	NL - Países Baixos
57. N.º Quilómetros Perc.:	100690	58. Valor comercial:	
59. PVP no ano da 1.ª mat.:			

**G - Matrículas Anteriores** **- G**

21. Valor

AVISO DE IVA

<b>R - Cálculo do ISV</b>				<b>- R</b>
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	2993 [cc] x 5,06 [tx] - 5600 [ded]			9.544,58 €
02. Componente ambiental	207 [co2] x 242,65 [tx] - 30235,96 [ded]			19.992,59 €
03. Taxa aplicável da tabela	(9544,58€ + 19992,59€)	100%		29.537,17 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 4 a 5 anos	(9544,58€ * 100%) * 43%	43%		4.104,17 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				25.433,00 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
Total ISV = [06-10]				25.433,00 €

### Juros Compensatórios

29. Valor Total = [(Total Dívida * Taxa / 365) * 18 dias]	4%	50,17 €
---	----	---------

### S - Dados Contabilísticos

Tipo de rubrica	Rubrica	Montante
JUROS	651	50,17 €
ISV - TABELA A - 3º	638	25.433,00 €

Total: 25.483,17 €

Extenso: VINTE E CINCO MIL E QUATROCENTOS E OITENTA E TRÊS EUROS E DEZASSETE CENTIMOS

### J - Base Tributável do IVA

75. Data de transmissão:	2018-06-30	76. N.º de quilómetros:	88356
77. Valor de aquisição:	9.058,84 €	78. Taxa de IVA:	23
79. Isenção de IVA:		80. Op. não tributável IVA:	

- f. Do valor liquidado, €9.544,58 corresponde à componente cilindrada e €19.992,59 à componente ambiental.
- g. Relativamente à componente cilindrada foi deduzida a quantia de €4.104,17, correspondente a 43% do seu montante base, pelo que o valor global de ISV liquidado e pago pelo requerente foi de €25.433,00.

- h. Na componente ambiental não foi considerada qualquer percentagem de desvalorização.
- i. Dos elementos constantes dos autos e evidenciado na DAV (documento nº 1) resulta que o cálculo do ISV foi efetuado pelos serviços, nos termos dos artigos 7º e 11º do CISV-
- j. Em 24/03/2021 o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do ato tributário o qual não obteve resposta, ou seja, foi tacitamente indeferido.
- k. Em 23-09-2021 a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

## **B) FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS**

Todos os factos descritos nas alíneas do probatório foram dados como provados com base na prova documental, junta pela Requerente em anexo ao pedido arbitral e no processo administrativo. Acresce que, no caso, não existe qualquer outra divergência entre as partes quanto aos factos, mas apenas quanto à questão de direito. Pelo que, os factos provados resultam também do reconhecimento da sua veracidade, considerando a posição assumida pelas partes nos respetivos articulados.

Todos os factos considerados provados nas alíneas a) a j), encontram-se evidenciados na prova documental junta aos autos, na DAV junta como documento nº1 e no processo administrativo. O facto constante da alínea k) resulta da informação constante do SGP do CAAD.

Acresce que, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). No presente caso a matéria de facto é de extrema

simplicidade e, na verdade, não se afigura controvertida. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos pelo Requerente e a que consta do próprio Processo Administrativo, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

#### **D) DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO**

No caso dos presentes autos, como resulta da matéria descrita no Relatório e na decisão sobre a matéria de facto, o presente pedido arbitral surge no seguimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação do imposto, o qual não obteve resposta em tempo útil, pelo que, com fundamento no indeferimento tácito, o Requerente apresentou o presente pedido arbitral, para impugnação e anulação da liquidação de ISV supra identificada.

Após notificação do pedido arbitral a AT, usando da prerrogativa de revogação do ato, prevista no artigo 13º do RJAT, veio aos autos informar da intenção de revogação da liquidação, da sua substituição por nova liquidação, contemplando a recente jurisprudência do TJUE, para posterior ressarcimento do valor pago em excesso pelo contribuinte. Porém, em resposta ao requerimento do contribuinte para concretizar «os montantes em causa e o valor a restituir», veio a AT, em 2-11-2021, responder que:

*«...na presente data não é possível concretizar o valor da restituição em causa. A AT desencadeou as diligências necessárias para desenvolver uma aplicação/funcionalidade informática que permita efetuar os cálculos necessários para concretizar as restituições nos processos de natureza idêntica ao presente processo, a qual na presente data ainda não se encontra concluída.»*

Face ao esclarecimento prestado pela AT o Requerente veio aos autos manifestar a sua oposição à extinção da instância e o seu interesse no prosseguimento dos presentes autos.

Ora, face ao que vem exposto e, considerando o direito fundamental ao acesso à justiça e a uma decisão em tempo útil, bem assim como o direito à tutela jurisdicional efetiva previstos, respetivamente, nos artigos 20º e 168º, nº 4, da Constituição da República, impõe-se conhecer do pedido e decidir a pretensão do Requerente. Isto porque a alegada revogação do ato não

satisfaz a sua pretensão, dado que não garante a restituição do imposto pago em excesso nem esclarece como e quando tal poderá ocorrer. Dito de outro modo, os interesses do Requerente mantêm-se, como o próprio declara nos autos, dado que a sua pretensão não fica assegurada pela anunciada revogação.

\*

Posto isto, cumpre decidir a única questão para a qual este tribunal arbitral foi convocado e que é a de saber se a liquidação do ISV, no caso concreto dos autos, é ou não ilegal por ter como base legal fundamentadora a norma do artigo 11.º do CISV. Isto porque, de acordo com este artigo não é considerada qualquer desvalorização sobre a componente ambiental, o que resulta num tratamento discriminatório a qual, contraria o disposto no artigo 110º TFUE, conforme foi já declarado por diversos acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, no seguimento da jurisprudência introduzida pelo Acórdão proferido no processo C/200/15, de 16-06-2016.

Efetivamente, o cálculo do ISV incide sobre a cilindrada dos veículos e as suas emissões de CO<sub>2</sub>, ou seja, incide sobre a componente cilindrada e sobre a componente ambiental. De acordo com a redação inicial do artigo 11º do CISV, no caso da admissão de veículos usados, aplicava-se no cálculo de imposto uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo. Redução essa equiparável à desvalorização comercial média dos veículos usados comercializados no mercado nacional. Essa desvalorização era crescente, tendo o seu início após o primeiro ano de uso e o seu termo no final do quinto ano de uso. Sendo que, após o quinto ano, a percentagem de redução se mantinha inalterada. Dito de outro modo, considerou o legislador nacional, à data da criação do ISV, que os veículos usados admitidos em Portugal, provenientes de outros Estados membros, apenas se desvalorizavam, relativamente aos veículos novos, após um ano de uso e que a partir do quinto ano não sofriam mais nenhuma desvalorização. Critério, obviamente irrealista e desconforme com a realidade do mercado.

A questão agora colocada pelo Requerente não é nova e tem sido recorrente, desde a entrada em vigor deste artigo 11º e da tabela anexa, pelos importadores de automóveis usados admitidos em Portugal originários de outro Estado membro, que foram reclamando junto das entidades competentes o facto desta tabela de reduções discriminar negativamente os veículos importados relativamente aos veículos usados transacionados em Portugal.

Com efeito, qualquer veículo novo, independentemente das suas características, designadamente marca, modelo ou cilindrada, se desvaloriza logo que é posto em circulação. Como bem alega o Requerente considerar-se que um veículo proveniente de um Estado-membro só sofria uma desvalorização ao fim de um ano de uso, não respeitava a realidade do mercado automóvel e penalizava injustificadamente os veículos usados importados. O mesmo se diga, relativamente aos veículos com mais de cinco anos de uso, pois é sabido que um veículo com mais de cinco anos continua a desvalorizar-se nos anos seguintes. Sendo que a desvalorização de um veículo com 6, 7 ou 10 anos de uso, é necessariamente superior à de um veículo com 5 anos. Acresce ainda que na redação inicial do artigo 11º, esta redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO<sub>2</sub>), provocando, também por este motivo, um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros. Já que, relativamente aos veículos originariamente matriculados em Portugal, a desvalorização incidia sobre as duas componentes.

Foi neste contexto que os importadores desses veículos, através da Associação Portuguesa de Importação de Veículos, reagiram junto de várias instâncias públicas, designadamente a Provedoria de Justiça e a Comissão Europeia, pugnando pela eliminação do tratamento discriminatório entre os veículos usados admitidos em Portugal, relativamente aos veículos usados matriculados e comercializados em Portugal. Em suma, fruto deste regime legal, um veículo usado proveniente de outro Estado-membro, pagasse mais ISV, do que os veículos idênticos matriculados em Portugal. O que se traduzia numa violação clara do disposto no art. 110º do TFUE. Fruto destas reclamações, a Comissão Europeia instaurou o processo por Infração nº 2009/2296 contra a República Portuguesa, com base no facto de não ser tida em conta a depreciação dos veículos para efeitos do cálculo da componente ambiental do ISV. Este Processo originou a iniciativa de alteração ao Código do ISV, introduzida pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011. O Requerente juntou aos autos a informação prestada pela Provedoria de Justiça, relativamente a esta alteração legislativa, que se dá por integralmente reproduzida, destacando a parte que segue:

*“Na verdade, de acordo com as alterações que foram introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, ao Código do ISV, há a salientar uma alteração na metodologia de cálculo do ISV, em matéria de tributação de veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias, atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, prevista no art. 11.º do Código do ISV, passando a aplicar-se as percentagens de redução inerentes aos anos de uso do veículo, também à componente ambiental”.*

Isto significa que o legislador português, antecipando a instauração de uma ação de incumprimento pela Comissão Europeia, introduziu a necessária alteração legislativa, pondo assim termo à ilegalidade que tinha estado na origem do processo por infração n.º 2009/2296. E assim, com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, mas, alega o Requerente, que não ficou sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do 1.º ano de uso e após os 5 anos de uso. Face à manutenção desta divergência nos cálculos de ISV entre os veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros Estados-membros, e consequente tratamento desigual destes últimos, a Comissão Europeia instaurou um novo processo que revestiu a natureza de ação por incumprimento contra a República Portuguesa, que correu termos com o **n.º C-200/15**, no âmbito do qual foi proferido o seguinte **Acórdão em 16.06.2016**, decidido o seguinte:

*“A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro estado-membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta uma desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do art. 11.º do TFUE (...) Este artigo (11.º do TFUE) é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (acórdão de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU: C:2001:109, n.º 21; de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamas e Siilin, C-101/00, EU: C:2002:505, n.º 53; e de 20 de setembro de 2007,*

*Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.º 25)” (n.º 24 dos fundamentos do acórdão). Assim, a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110.º 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 (v., designadamente, acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, EU:C:1995:66, n.º 20, e de 22 de fevereiro de 2001, GomesValente, C-393/98, EU:C:2001:109, n.º 23)” (n.º 25 dos fundamentos do acórdão).“ (...) Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares, disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 (...))”*

Na sequência deste acórdão que declarou o incumprimento pela República Portuguesa do art. 110º do TFUE e o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV, através da Lei 42/2006 de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), dando nova redação ao art. 11º do CISV e da tabela D que integra esse mesmo artigo.

Chegados aqui, constata-se que nos presentes autos a AT, no requerimento em que anuncia a revogação do ato, já reconhece a ilegalidade do mesmo e a necessidade de dar cumprimento à jurisprudência do TJUE, pelo que simplificar-se-á a exposição e a transcrição da já sobejamente conhecida jurisprudência do TJUE, dos nossos tribunais arbitrais e do nosso Tribunal Supremo (STA).

Sumariamente, o atual regime em vigor à luz deste artigo 11º do CISV, conjugado com o teor da Tabela D do mesmo artigo, conduz a liquidações de ISV para veículos usados

importados de Estados-membros da EU discriminatórias, porquanto a atual redação do artigo 11º do CISV, com vista a considerar a desvalorização comercial média dos veículos usados no mercado nacional, prevê uma redução percentual pelo número de anos de uso do veículo, mas apenas na componente cilindrada, deixando de lado a componente ambiental. Assim, a norma conduz a que seja cobrado sobre os veículos “importados” de outros Estados Membros da União Europeia um imposto determinado com base num valor comercial do veículo superior ao seu valor real, onerando-os com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O raciocínio do Requerente assenta neste pressuposto, segundo o qual também na componente ambiental deve ser contemplada uma redução. E, se no caso dos presentes autos, também a percentagem de desvalorização fosse considerada na componente ambiental, o Requerentes teria suportado um valor de ISV inferior ao que efetivamente pagou. Concretamente, considerando a matéria provada nos presentes autos e do valor de € 25.433,00 liquidado, corresponde € 19.992,59 (componente ambiental) e a €5.443,41 (componente cilindrada) resultante do valor de imposto calculado sobre o valor base depois de deduzido o valor correspondente à desvalorização de 43% do valor base. Já no que se refere à componente ambiental não foi deduzido qualquer desvalorização. Se fosse considerada a mesma percentagem de desvalorização na componente ambiental (€19.992,59 X 43%), então o ISV beneficiaria de uma dedução no valor de **€8.596,81**. É precisamente este o valor que o Requerente reclama te sido cobrado em excesso. E, sem dúvida, tem razão como a própria AT já reconheceu, não se percebendo a dificuldade de cálculo do montante em excesso ou a necessidade de uma aplicação para o efeito.

\*

Ora, face ao que vem exposto e considerando que persiste uma liquidação ilegal e os seus efeitos, há que decidir em conformidade com a jurisprudência mais recente do TJUE, face ao disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), o qual não admite que a tributação seja mais gravosa para os veículos introduzidos no consumo em Portugal provenientes de outros Estados Membros de União Europeia do que a que recai sobre veículos usados transacionados no mercado nacional. Face à Jurisprudência invocada não persiste dúvida de que o artigo 11º do CISV (ainda não alterado em conformidade), prevê um

fator de discriminação entre o valor de imposto que onera os automóveis introduzidos em Portugal provenientes dos estados-membros da EU incompatível como DUE.

A questão de saber se há ou não discriminação de tratamento fiscal, com o intuito de restringir a introdução no país de veículos usados provenientes de outros Estados membros está já esclarecidamente resolvida pelo TJUE.

Com efeito, estabelece o **art. 110º do TJUE** 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.  
Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.”*

A legislação nacional que, segundo o Requerente, viola a norma comunitária, são as normas constantes dos artigos 7.º e 11.º do CISV, em particular esta última, cuja redação, à data da ocorrência do facto tributário e no que concerne a veículos ligeiros de passageiros, movidos a gasóleo, dispunha o seguinte:

**“Artigo 7.º**

***Taxas normais – automóveis***

*1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos:*

- a) aos automóveis de passageiros;
- b) aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia.

(...)

***Tabela A***

***Componente Cilindrada***

<i>Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)</i>	<i>Taxas por centímetros cúbicos (Euros)</i>	<i>Parcela a abater (Euros)</i>
<i>Até 1 000</i>	<i>0,99</i>	<i>767,50</i>
<i>Entre 1 001 e 1 250</i>	<i>1,07</i>	<i>769</i>
<i>Mais de 1 250</i>	<i>5,06</i>	<i>5 600,00</i>

### *Componente Ambiental*

#### *Veículos a Gasóleo*

<i>Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)</i>	<i>Taxas Euros</i>	<i>Parcela a Abater Euros</i>
<i>Até 79</i>	<i>5,22</i>	<i>396,88</i>
<i>De 80 a 95</i>	<i>21,20</i>	<i>1671,07</i>
<i>De 96 a 120</i>	<i>71,62</i>	<i>6 504,65</i>
<i>De 121 a 140</i>	<i>158,85</i>	<i>17 107,60</i>
<i>De 141 a 160</i>	<i>176,66</i>	<i>19 635,10</i>
<i>Mais de 160</i>	<i>242,65</i>	<i>30 235,96</i>

## *Artigo 11º*

### *Taxas – Veículos usados*

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

**TABELA D**

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano(1)	10(2)
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(3)	52
Mais de 6 a 7 anos(4)	60(5)
Mais de 7 a 8 anos(6)	65(7)
Mais de 8 a 9 anos(8)	70(8)
Mais de 9 a 10 anos(9)	75(9)
Mais de 10 anos(10)	80(11)

(1) (2) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10) (11) (Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

(3) (Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

*2 – Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.*

*3 – Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado nos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do*

*Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:  $ISV = (V \div VR \times Y) + C$  em que: ISV representa o montante do imposto a pagar; V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado; VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez; Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto; C é o ‘custo de impacte ambiental’, aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.*

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

\*

Neste enquadramento legal, constata-se que aplicada ao caso concreto, esta legislação contida no artigo 11º do CISV, conduziu a uma liquidação de ISV sobre viaturas provenientes de outro Estado Membro da União Europeia (Países Baixos) conduziu a um valor de ISV em excesso, já que só em relação à componente cilindrada foi deduzido um valor (uma redução de imposto), resultante do número de anos de uso do veículo. Mas, no que se refere à componente

ambiental não foi considerada qualquer redução em função do número de anos de uso, o que resulta em discriminação incompatível com o DUE.

A questão da conformidade das normas nacionais com o DUE, relativamente à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado-Membro, tem vindo, de forma recorrente, a ser objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia, que já se pronunciou diversas vezes sobre o tratamento discriminatório nesta matéria, desde 1995. Assim, no «Ac. Nunes Tadeu» veio declarar que *“a cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.”*<sup>1</sup>

Sobre a mesma matéria, e com referência aquele mesmo tributo, voltaria o Tribunal de Justiça a pronunciar-se, sempre no mesmo sentido em muitos outros processos contra a República Portuguesa, considerando que a cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao Tratado, 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.

Sobre idêntica questão se pronunciou o tribunal arbitral, constituído no âmbito do CAAD, no processo 436/2019. Na decisão proferida em 2/11/2019, esta questão foi analisada, nomeadamente, na parte que passamos a citar:

*“É, pois, constante orientação do Tribunal de Justiça sobre a incompatibilidade de normas nacionais que tributem mais gravosamente os veículos “importados” de outros Estados Membros, como se extrai tanto das decisões referidas como de tributações de*

---

<sup>1</sup> Cfr.: Acórdão TCE. de 09-03-1995, proferido no Proc. C-345/03, “Ac. Nunes Tadeu”. Entendimento que veio a ser reforçado em Acórdãos posteriores, entre os quais, o Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, “Ac. Gomes Valente”).

*similares contornos vigentes noutros países da União Europeia: “O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado só permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação do valor efectivo dos referidos veículos é calculada de modo geral e abstracto, com base em critérios ou tabelas fixas determinados por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, se esses critérios ou tabelas forem susceptíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional” (Ac. de 20-09-2007, proc. C-74/06, Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica).*

*Abordando a consideração da componente ambiental no âmbito da tributação automóvel no direito húngaro, o Tribunal de Justiça viria a considerar que: “52. No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objectivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.*

*Contudo, um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.*

*Ora, um veículo novo relativamente ao qual o imposto automóvel foi pago na Hungria perde, com o decorrer do tempo, uma parte do seu valor de mercado. Assim, diminui, na mesma medida, o montante do imposto automóvel compreendido no valor residual do veículo. Sendo um veículo usado, só pode ser vendido por uma percentagem do valor inicial, percentagem que engloba o montante residual do imposto automóvel.*

*Ora, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça pelos órgãos jurisdicionais de reenvio que um veículo do mesmo modelo e de antiguidade, quilometragem e outras características idênticas, comprado em segunda mão noutro Estado-Membro e registado na Hungria será, contudo, sujeito a 100% do imposto automóvel aplicável a um veículo dessa categoria. Por conseguinte, o referido imposto onera mais os veículos usados importados do que os veículos usados similares já registados na Hungria e sujeitos ao mesmo imposto. 56. Assim, não obstante o carácter ambiental do objectivo*

*e do fundamento do imposto automóvel e mesmo não tendo estes qualquer relação com o valor de mercado do veículo, o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE exige que seja tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objecto de tributação, visto que esse imposto se caracteriza por ser apenas cobrado uma vez quando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no Estado-Membro em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor.” Com base neste considerandos, o Tribunal viria a declarar que “2 - 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.” (Ac. de 05-10-2006, processos pensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).*

*Debruçando-se sobre o sistema nacional de tributação automóvel e já sobre a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o Tribunal de Justiça viria a tecer as seguintes considerações:*

*Para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado*

*utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.os 27 e 28 e jurisprudência referida).*

*No caso em apreço, o artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre Veículos prevê, para efeitos do cálculo do imposto aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros, a tomada em consideração de uma desvalorização em função de uma tabela de percentagens fixas que estabelece, designadamente, em 20% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado durante um período de um a dois anos e em 52% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado há mais de cinco anos.”*

Esta linha jurisprudencial, à qual aderimos integralmente, segue a orientação do TJUE, e leva-nos a concluir que, em suma, a República Portuguesa não pode aplicar aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação que contenha qualquer elemento discriminatório comparativamente ao, que conduza à tributação de um montante de imposto superior ao imposto devido por um veículo utilizado em idêntica situação, em circulação e com a sua primeira inscrição originária em Portugal.<sup>2</sup>

Mas, se dúvidas persistissem, acresce que no recente **Acórdão do TJUE, de 02-09-2021, proferido do Processo nº C 169/20**, a questão voltou a ser apreciada pelo TJUE e, precisamente, a questão que o Requerente suscita nestes autos, e que tem vindo a ser suscitada e apreciada em muitos outros processos. Assim, no seguimento de queixa apresentada junto da Comissão Europeia esta peticionou junto do TJUE “*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 noutra 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.*”

---

<sup>2</sup> Cfr. Ac. de 16-06-2016, proc. C-200/15, Comissão Europeia contra República Portuguesa.

Neste Acórdão do TJUE, do qual evidenciamos algumas das suas conclusões, após discorrer desenvolvidamente sobre o regime jurídico previsto no Direito Português em sede de ISV, quando incidente sobre veículos usados importados de outros Estados membros e, em concreto, sobre a ilegalidade da desconsideração de desvalorização sobre a componente ambiental, concluiu o TJUE o seguinte:

*“37. Neste contexto, para saber se um imposto cria uma discriminação indireta entre os veículos automóveis usados importados e os veículos automóveis usados similares já presentes no território nacional, importa examinar se tal imposto é neutro no que respeita à concorrência entre os veículos usados importados e os veículos usados similares anteriormente matriculados no território nacional e submetidos, no momento da matrícula, ao referido imposto (v., por analogia, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 38).*

*38. Além disso, o Tribunal de Justiça especificou que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo matriculado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 40 e jurisprudência referida).*

*39. No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, na sequência do Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal (C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453), a República Portuguesa reformou o seu regime de tributação dos veículos objeto de uma primeira colocação em circulação em Portugal. Segundo o regime resultante da referida reforma, o imposto em causa, cobrado nessa*

*ocasião, inclui duas componentes, uma calculada em função da cilindrada do veículo em questão e a outra, denominada «componente ambiental», em função do nível de emissão de dióxido de carbono desse veículo.*

*40. Diferentemente da componente do imposto em causa calculada em função da cilindrada do veículo, para a qual o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos prevê uma percentagem de redução em função da idade do veículo, não está prevista nenhuma redução da componente ambiental do referido imposto que reflita a desvalorização do valor comercial do veículo a esse título.*

*41. Daqui resulta que a legislação nacional que institui o imposto em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo para os veículos usados importados em Portugal de outros Estados-Membros é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. Por conseguinte, a referida legislação não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares já presentes no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE.*

*42. A este respeito, não contestando que o Código do Imposto sobre Veículos não prevê nenhuma redução da componente ambiental do imposto em causa relativamente aos veículos usados importados no seu território, a República Portuguesa considera, antes de mais, que esta circunstância se justifica por um objetivo de proteção do ambiente. Com efeito, o pagamento integral da componente ambiental não tem por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas subordinar essa entrada a um critério seletivo aplicando exclusivamente critérios ambientais.*

*43. Ora, importa 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 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).*

*50. Por último, quanto à afirmação da República Portuguesa, avançada na tréplica, de que está em discussão na Assembleia da República portuguesa uma nova redação para o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, há que recordar que esse argumento é irrelevante, na medida em que a existência de um incumprimento deve, segundo*

*jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, de modo que as alterações posteriormente ocorridas não podem ser tomadas em consideração pelo Tribunal de Justiça (Acórdão de 21 de março de 2019, Comissão/Itália, C-498/17, EU:C:2019:243, n.º 29 e jurisprudência referida).*

***51. Nestas condições, há que declarar 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 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. (...)***

E conclui decidindo que:

***“1) 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 previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”***

\*

Retornando ao caso dos presentes autos, a questão a decidir é, precisamente, a de saber se a desconsideração da desvalorização quanto à componente ambiental constitui ou não discriminação de tratamento fiscal, com o intuito de restringir a introdução no país de veículos usados provenientes de outros Estados membros. O princípio é o de que um veículo com as

mesmas características é igualmente poluidor, quer tenha sido introduzido no mercado português via “importação”, quer seja um veículo com primeira inscrição em Portugal.

Por força da jurisprudência do TJUE que acabamos de referir, a alteração do regime de ISV introduzida através da Lei n.º 42/2016, de 28/12 foi insuficiente para resolver o problema da desconformidade ao DUE. Este diploma alterou a redação do citado artigo 11.º, passando a ser considerada a desvalorização do veículo, mas apenas no que se refere à componente cilindrada, e excluí qualquer redução no tocante à componente ambiental. Ora, é justamente esta exclusão que, na ótica do Requerente, persiste o problema e fundamenta o presente pedido arbitral. As razões invocadas, com a alegada proteção do ambiente e qualidade de vida, não justificam a discriminação negativa dos veículos usados admitidos no território nacional relativamente aos comercializados em Portugal. Ora, este tipo de discriminação é, expressamente, proibido pelo artigo 110.º do TFUE.

Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça tem repetidamente afirmado em numerosos Acórdãos proferidos sobre esta matéria, a tributação automóvel pode assentar em critérios objetivos, como sejam o tipo de motor, a cilindrada e, inclusivamente, uma classificação assente em considerações ambientais. Porém, quando aplicados a veículos usados importados de outros Estados-Membros, o montante de imposto cobrado não pode exceder o montante que se contém no valor residual de veículos usados similares já registados no Estado-Membro de importação. Ou seja, não pode persistir tratamento discriminatório nesta matéria. Pelo que, o Requerente tem razão quando vem invocar essa discriminação, resultante da desconsideração da desvalorização dos veículos usados importados, na componente ambiental.

Enquanto persistir discriminação em função da proveniência do Veículo automóvel usado verifica-se, efetivamente, uma violação do disposto no artigo 110º do TFUE.<sup>3</sup> Existindo um entendimento claro e reiterado do Tribunal de Justiça sobre esta matéria, trata-se de jurisprudência clara e firme sobre a questão, sem necessidade de mais consultas ou reenvio ao

---

<sup>3</sup> É já numerosa a Jurisprudência arbitral sobre esta matéria, destacando-se as seguintes decisões arbitrais: processos 346/2019-T, de 2/11/2019; processo 572/2019-T de 30-04-2019; processo 459/2019, de 06/04/2020; processo 666/2021-T de 24-05-2022, entre muitos outros.

TJUE, à qual este tribunal arbitral deve aderir e seguir como orientação fundamental na presente decisão.

Nestes termos, e sem necessidade de mais considerandos, considera este Tribunal arbitral que a norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares, transacionados no mercado nacional (por força da desconsideração da desvalorização da componente ambiental) é incompatível com o direito comunitário por violação do disposto no artigo 110º do TFUE. Nessa medida a liquidação de ISV impugnada afigura-se parcialmente ilegal e deve ser anulada na parte em que, não considerando a percentagem de desvalorização adequada sobre a componente ambiental, gerou um valor de imposto a pagar superior ao que devia ter sido praticado. Pelo que o pedido arbitral formulado pelo Requerente tem de proceder e a liquidação impugnada anulada parcialmente.

\*

Posto isto, cabe ainda decidir a questão suscitada pela AT na sua resposta invoca que o tribunal arbitral é um tribunal de mera anulação e não tem competência para a «condenação» na restituição do imposto eventualmente pagos em excesso. Ora, sem grandes desenvolvimentos por desnecessários, diga-se que a AT não pode desconhecer as consequências legais da anulação dos atos tributários. Como é sabido, a anulação de atos administrativos ou tributários tem como consequência legal a reposição da situação que existiria se o ato ilegal não tivesse ocorrido. Ou seja, no caso de anulação de uma liquidação de imposto (ainda que parcial) fica a AT obrigada à restituição do valor que tenha sido pago em excesso, por força do ato ilegalmente praticado.

Assim, a questão suscitada pela AT não tem qualquer cabimento ou fundamento legal, traduzindo uma leitura perfeitamente enviesada das consequências da anulação do ato tributário, pelo que improcede a alegação da AT.

### ***Quanto a juros indemnizatórios***

O Requerente peticiona, ainda, o reembolso da importância indevidamente cobrada em excesso acrescida de juros indemnizatórios.

O artigo 43.º, n.º1, da LGT, dispõe que são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

O direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade e anulação parcial dos atos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importância manifestamente indevida.

A este propósito vem a AT alegar na sua resposta, que reitera nas alegações apresentadas, que *«o n.º 1 do artigo, 43.º da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Dispondo o mesmo artigo na alínea c), do n.º 3, que são igualmente devidos juros indemnizatórios "Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária". Deste modo, e seguindo jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo (STA), mormente a vertida nos Acórdãos de 11.12.2019, no Processo n.º 058/19.9BALS, e de 20.05.2020, no Processo 05/19.8BALS, entende-se que os juros indemnizatórios só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto (cf. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT).»*

Face à alegação da AT há que precisar que no caso dos presentes autos o pedido de juros tem como fundamento o disposto no n.º 1 do artigo 43º, não se aplicando o disposto no n.º 3 deste artigo. Este último tem aplicação apenas e só nas situações nele previstas, o que não é o caso.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."* Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o direito aos mencionados juros pode também ser reconhecido no processo arbitral.

A condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios consiste na demonstração da existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal.

No presente caso, a AT tinha pleno conhecimento da jurisprudência do TJUE (de longa data) acerca da aplicação do artigo 110.º do TFUE a nível da tributação automóvel. Ao ter negado provimento ao pedido de revisão oficiosa, apresentado pelo ora Requerente, relativamente aos dois atos de liquidação de ISV a atuação da AT traduziu-se num "erro imputável aos serviços", conforme o disposto no artigo 43.º da LGT.

Nestes termos, o Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia que pagou em excesso, nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT, por força da anulação parcial da liquidação de ISV identificada nos autos, e, ainda, a ser indemnizado pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso. (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

## V – DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido do Requerente e, em consequência, anular parcialmente a liquidação de ISV impugnada e condenar a AT a devolver à 1ª. Requerente o valor de imposto pago em excesso, no montante de **€ 8.596,81** (oito mil, quinhentos e noventa e seis euros e oitenta e um cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios contabilizados à taxa de juro legal, desde a data de pagamento até à data da devolução efetiva.
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€ 8.596,81** (oito mil, quinhentos e noventa e seis euros e oitenta e um cêntimos), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VII. CUSTAS**

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **918,00 €** (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 30/05/ 2022

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)