

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 469/2023-T

**Tema:** Artigo 11º do CISV – Conformidade com o artigo 110º do TFUE – Veículos usados provenientes de outros Estados-Membros – Reforma da decisão arbitral (em anexo à decisão).

\*Substitui a Decisão Arbitral de 27 de outubro de 2023.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Sumário**

1. O artigo 110.º do TFUE estabelece a impossibilidade de fazer incidir, direta ou indiretamente, 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.
2. Sob a orientação da jurisprudência constante do TJUE, a redacção introduzida pelo artigo 391.º, da Lei 75-B/2020, de 31 de Dezembro, ao artigo 11.º, n.º 1, do CISV, por discriminar no âmbito do cálculo do imposto, a taxa de redução que é aplicável à componente ambiental, por confronto à aplicada à componente cilindrada, viola o artigo 110.º do TFUE.
3. O artigo 11.º, n.º 1, do CISV, na redacção introduzida pelo artigo 391.º, da Lei 75-B, de 31 de Dezembro, não está em conformidade com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE (aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP), porquanto o mesmo padece de ilegalidade na parte em que não considerou aplicável a mesma taxa de redução aplicada à componente cilindrada (75%), na taxa de redução de ISV relativa à componente ambiental, onde aplicou apenas a taxa de 52%, em violação do disposto no artigo 110.º do TFUE, uma vez que se comprovou que a mesma tem por efeito cobrar um valor de imposto superior nos veículos importados usados do que aquele que ocorreria se esses veículos usados fossem comercializados no território nacional.

## **I. Relatório**

1. No dia 28-6-2023, o sujeito passivo A..., contribuinte n.º..., residente na ..., ... .. Oliveira do Douro, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV n.º 2022/...de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro) no valor de € 3.146,52 referente ao veículo Dodge, matrícula ... .

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

4.1. Em 3 de Agosto de 2022, o Requerente introduziu em Portugal, proveniente da Alemanha, o veículo ligeiro de passageiros usado da marca Dodge, modelo F149, a que foi atribuída a matrícula ... .

4.2. No cumprimento das suas obrigações legais, designadamente tributárias, o Impugnante procedeu à declaração aduaneira do referido veículo, tendo a AT liquidado o ISV (Imposto Sobre Veículos) pelo valor de € 9.771,82, imposto que já foi pago pelo Impugnante.

4.3. Deste valor liquidado, € 3.205,17 corresponde à componente cilindrada e € 6.566,65 à componente ambiental.

4.4. Sendo que estes valores resultaram das reduções referentes ao número de anos de uso do veículo.

4.5. Apesar de o Impugnante ter procedido ao pagamento do imposto liquidado, sem o qual não poderia legalizar o veículo para poder circular em Portugal, considera que a

liquidação efetuada do ISV está ferida de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental ou CO2.

4.6. E isto porque a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – art. 11º do CISV – viola o art. 110º do TFEU (Tratado de Funcionamento da União Europeia), conforme foi já declarado por acórdãos transitados em julgado do Tribunal de Justiça da União Europeia e por outras decisões proferidas por este Centro de Arbitragem.

4.7. De acordo com a redação inicial do art. 11º do CISV, no caso da admissão de veículos usados, aplicava-se no cálculo do imposto uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo.

4.8. Na redação inicial do art. 11º, esta redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO2), provocando um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros

4.9. Em consequência, a Comissão Europeia instaurou o processo por infração 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.

4.10. Processo que foi encerrado após uma pertinente alteração ao Código do ISV pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, que passou a aplicar as percentagens de redução inerentes aos anos de uso do veículo, também à componente ambiental.

4.11. Com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, não ficando, contudo, sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do 1º ano de uso e após os 5 anos de uso.

4.12. Face à manutenção desta divergência entre os cálculos de ISV dos veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros, e conseqüente 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 nº C-200/15.

4.13. Tendo sido proferido o respetivo Acórdão em 16.06.2016, tendo o Tribunal de Justiça 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. 11º do TFUE”*.

4.14. Na sequência deste acórdão que declarou o incumprimento pela República Portuguesa do art. 110º do TFUE, o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV, através da Lei 42/2016 de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), a qual consistiu em alargar as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-a até aos 10 e mais anos de uso.

4.15. Todavia, a par desta alteração, foi introduzida uma outra, bem mais gravosa para o cálculo do ISV, uma vez que o legislador, com a nova redação dada ao art. 11º, voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental (emissão de CO2).

4.16. Esta alteração legislativa provocou uma nova reação da Comissão Europeia, que interpôs em Abril de 2020 uma nova acção por incumprimento contra a República Portuguesa, que deu lugar ao proc. nº C-169/20.

4.17. Tendo sido proferido em 02.09.2021 o respetivo acórdão do TJUE, que reconheceu que este Estado-Membro *“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 nº 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º, TFUE”*.

4.18. Na pendência deste processo, mas antes de ser proferido o referido acórdão, o legislador português, através da Lei do Orçamento do Estado para 2021 – Lei 75-B/2020 de 31 de Dezembro – aprovou uma nova alteração ao art. 11º do CISV, mediante a qual foi introduzida uma tabela de desvalorização da componente ambiental em função do número de anos de uso do veículo, com indicação das respetivas percentagens. Ver tabela D, nº 1 do art. 11º do CISV.

4.19. Todavia, as percentagens aplicadas à componente ambiental, são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto.

4.20. Assim, a norma atualmente em vigor, e que esteve na base da liquidação do imposto pago pelo Impugnante, continua a violar frontalmente o art. 110º do TFUE, conforme foi já decidido pelo acórdão acima citado e pela demais jurisprudência do TJUE, e também já declarada pelas decisões deste Centro de Arbitragem proferidas nos processos 372/2021-T e 607/2021-T.

4.21. Assim, a AT, quando procedeu à liquidação do ISV sob a presente impugnação, não levou em consideração a totalidade do número de anos de uso do veículo na sua componente ambiental, ao não aplicar a mesma percentagem de desvalorização que aplicou à componente cilindrada.

4.22. Tendo-o feito com recurso a uma norma jurídica que viola o Direito Europeu – art. 110º do TFUE – que, como tal, está ferida de ilegalidade.

4.23. Todavia, se subsistirem dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no art. 110º do TFUE, deve este Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça para a interpretação da mesma à luz do Tratado.

4.24. Questão que deve ser formulada de forma a aquele Tribunal esclarecer se a norma constante do atual nº 1 do art. 11º do CISV, viola ou não o disposto no referido artigo do Tratado, porquanto discrimina negativamente os veículos usados admitidos no espaço português, provenientes de um outro Estado-membro, relativamente aos que são matriculados e comercializados em Portugal.

4.25. Face a esta manifesta ilegalidade, o Impugnante, em 14.03.2022, requereu junto da Alfândega do Freixieiro, ao abrigo do disposto na 2ª parte do n.º 1 do art. 78º da LGT, a revisão da liquidação do referido imposto referente ao veículo acima identificado.

4.26. Tal pedido de revisão foi indeferido por despacho proferido em 18.04.2023.

4.27. Ora, efectuado este pedido de revisão e tendo o mesmo sido indeferido, está o Impugnante em tempo de, nos termos do art. 99º do CPPT, impugnar esta liquidação.

4.28. A alegada ilegalidade é, nos termos do disposto no art. 99º do CPPT, fundamento da impugnação judicial.

4.29. Verificado o cálculo do ISV, temos que relativamente à componente ambiental o ISV foi liquidado por mais € 3.146,52, excesso que resulta da aplicação da percentagem de redução inferior à que devia ter sido aplicada, ou seja, a mesma que foi aplicada na componente cilindrada.

4.30. Assim, a liquidação do ISV deve ser corrigida, reduzindo-se o valor do ISV a pagar para o valor de € 6.625,30.

4.31. Devendo ser restituído ao Impugnante o montante de € 3.146,52 pago a mais, acrescido dos juros indemnizatórios devidos nos termos do art. 43º da LGT, à taxa legal de 4%.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. O presente pedido de constituição de tribunal arbitral vem interposto na sequência do indeferimento de pedido de revisão do acto de liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV) n.º 2022/..., de 11.07.2022 – DAV 2022/..., de 5.08.2022, praticado por despacho de 14.04.2023 do Director da Alfândega do Freixieiro.

5.2. A liquidação impugnada foi efectuada por aplicação das taxas previstas no artigo 7.º e no artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre os Veículos (CISV), tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R da DAV, as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à

---

componente ambiental, de acordo com as características do veículo, nos termos dos referidos artigos do CISV.

5.3. Em 14.03.2023, a Requerente apresentou, junto da Alfândega de Freixieiro, um pedido de revisão oficiosa relativo ao acto de liquidação de ISV supra identificado.

5.4. Por despacho de 18.04.2023, do Diretor da Alfândega de Freixieiro, o pedido de revisão oficiosa veio a ser objeto de indeferimento, tendo o Requerente sido notificado desta decisão por ofício n.º..., de 18.04.2023, da referida Alfândega.

5.5. Em 28.06.2023, na sequência da notificação do despacho de indeferimento que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa, o Requerente apresentou junto da Instância Arbitral o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial das liquidações de ISV e a restituição do montante de € 3.146,52, acrescido de juros indemnizatórios.

5.6. Importa, desde já, referir que o acto de liquidação foi praticado tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o Direito Comunitário.

5.7. Sendo, ademais, de realçar que o ISV é um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente, pelo que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre inúmeras matérias, as quais se encontram expressamente previstas no artigo 165.º da CRP, nomeadamente, a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

5.8. Ora, constando do CISV a disciplina legal do ISV, que também determina a incidência e taxas deste imposto, e considerando que o acto tributário visado foi praticado ao abrigo do artigo 11.º daquele Código, a AT não pode contrariar ou desobedecer às disposições legais nele ínsitas.

5.9. Por outro lado, acresce referir que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, relativamente

7.

---

à nova redacção do mencionado artigo 11.º, a AT, uma vez vinculada ao princípio da legalidade, terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor, que se encontra vertida no CISV.

5.10. No que concerne à alteração legislativa em questão, efectuada ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, e, em concreto à tabela D, refira-se que o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados Membros da União, porque entendeu, conforme se extrai da Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2021, que: *«(...) se procurou salvaguardar os ambiciosos objetivos ambientais do País e a incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, prevê-se, à semelhança do que já sucede com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia passem a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV, o qual, ao contrário do que sucede com a componente cilindrada, não estará associado à desvalorização comercial dos veículos, mas antes à sua vida útil média remanescente (medida pela idade média dos veículos enviados para abate), por se entender que a mesma é uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se, deste modo, que os carros poluentes serão justamente tributados à entrada em Portugal».*

5.11. De facto, em momento anterior à prolação do Acórdão de 2 de Setembro de 2021, no âmbito do processo n.º C-169/2020, do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), interposto pela Comissão Europeia contra o Estado Português (assente no facto do sistema de tributação dos veículos usados violar o disposto no artigo 110.º do TFUE, uma vez que não considerava qualquer desvalorização na componente ambiental) o legislador português através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (OE/2021) alterou o artigo 11.º do CISV, introduzindo no seu n.º 1, uma tabela com percentagens de redução de imposto da componente ambiental que, juntamente com a tabela da componente cilindrada, estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, cumprindo assim, as exigências

manifestadas no Parecer Fundamentado que a Comissão enviou ao Estado Português, no sentido de conformar o sistema de tributação dos veículos usados em Portugal com o Direito Comunitário.

5.12. Tendo o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no Processo C- 169/20, versando sobre o artigo 11.º do CISV, na redação anterior à atualmente vigente, decidido, em concreto, 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 previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/20218, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º TFUE”*.

5.13. Ora, na sua decisão, o Tribunal de Justiça não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, como já o foi mediante a alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro.

5.14. A fixação das taxas obedece aos objetivos de política fiscal e ambiental, entre outros, prosseguidos pelo Governo, desconhecendo-se a existência de qualquer Acórdão do TJUE que vede, aos Estados Membros, a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental).

5.15. Dessa forma, a nova redacção do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o Direito Europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça prolatado no Processo n.º C-169/20, porquanto já prevê na Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados–Membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV.

5.16. Concluindo-se, assim, que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição, não existindo, conforme o exposto, a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.

5.17. Não podendo, por conseguinte, sequer, ser imputado ao acto de liquidação, ora impugnado, qualquer vício de violação do Direito da União Europeia, mormente do artigo 110.º do TFUE, por não ter sido aplicada a mesma redução de anos de uso à componente ambiental, atendendo a que, além de a nova redacção do n.º 1 do artigo 11.º consagrar na Tabela D percentagens de redução para a componente ambiental, tal entendimento não resulta, igualmente, da recente jurisprudência do TJUE, vertida no Acórdão do Processo n.º C-169/20.

5.18. Quanto à questão da conformidade da redacção actual do artigo 11.º do CISV com o direito comunitário o tribunal arbitral já se pronunciou nesse sentido, conforme, designadamente, decisão de 22-02-2022, já transitada, proferida no processo n.º 350/2021- T (parte IV-B, relativa a actos de liquidação de 2021).

5.19. No mesmo sentido se pronunciou recentemente o Tribunal Arbitral na decisão arbitral de 25-10-2022, no processo n.º 349/2022-T.

5.20. Não se verificando no caso *sub judice* um excesso no imposto residual, podendo, eventualmente, até, em função das circunstâncias do mercado e características do veículo, face à actual tabela D, que integra a redacção em vigor do artigo 11.º, n.º 1, existir situações que configurem um benefício em face dos veículos do mesmo tipo (similares) introduzidos como novos na data em que foi atribuída a primeira matrícula no Estado Membro de origem.

5.21. Acrescente-se que o Requerente, discordando do montante apurado através da liquidação provisória prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, nem sequer recorreu ao

método de avaliação previsto no n.º 3 do mesmo artigo, de acordo com o qual, o cálculo do imposto, a pedido do sujeito passivo, é efectuado (liquidação definitiva) através da fórmula de cálculo nele indicada.

5.22. Destarte se pugnando, atento o supra exposto, pela desnecessidade de submeter questão a título prejudicial, junto do TJUE porquanto, como se afirmou, a actual redacção do artigo 11.º do CISV, além de incorporar toda a evolução jurisprudencial vertida pelo TJUE em sede de imposto sobre veículos, encontra-se, igualmente, em consonância com o mais recente acórdão preferido por aquele tribunal, não se conhecendo a existência de processo em que tenha sido formulado pedido de reenvio prejudicial para efeitos de apreciação da conformidade da nova redacção do artigo 11.º do CISV com o artigo 110.º do TFUE ou com outra norma do direito da União Europeia.

5.23. Todavia, caso subsistam dúvidas quanto à conformidade do artigo 11.º do CISV, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, com o artigo 110.º do TFUE, poderá esse Tribunal, se assim o entender, submeter-lhe questão, a título prejudicial, no sentido de saber se a nova redacção do n.º 1 do artigo 11.º CISV, ao prever percentagens de redução para as duas componentes, cilindrada e ambiental, que não coincidem na totalidade, continua a violar o artigo 110.º do TFUE, estando a componente cilindrada associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e a componente ambiental à vida útil média remanescente dos veículos.

5.24. Em relação à restituição de imposto, importa referir que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1), não lhe competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de montantes e cálculo de imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de atos de liquidação de ISV.

5.25. Assim, incumbindo às alfândegas efectuar a liquidação do imposto, compete-lhes igualmente promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais, designadamente, quanto ao cálculo dos montantes que, em caso de procedência da ação,

venham a ser reembolsados ao sujeito passivo, até porque, a anulação parcial da liquidação irá determinar, em sede de ISV, a realização de uma liquidação de substituição.

5.26. No que concerne ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, importa referir que, ainda que venha a considerar-se que o pedido arbitral deva proceder, e que o acto de liquidação venha a ser parcialmente anulado, e se entenda que há lugar a pagamento de juros, pugnando-se por entendimento divergente do vertido noutras decisões arbitrais, não poderá, todavia, aquele proceder.

5.27. É que, peticionando-se o pagamento de juros indemnizatórios “*desde a data do pagamento do imposto*”, há que considerar que o pedido arbitral foi efectuado na sequência de um pedido de revisão oficiosa que a Requerente apresentou junto da alfândega de liquidação.

5.28. Ora, a alínea c), do n.º 3, do mesmo artigo 43.º, ao dispor que são igualmente devidos juros indemnizatórios “*Quando a revisão do acto 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*”, consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão da liquidação.

5.29. Deste modo, e seguindo abundante e consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, mormente a vertida nos Acórdãos de 28-01-2015, no processo 0722/14, de 11-12-2019, no processo n.º 058/19.9BALSb, e de 20-05-2020, no processo 05/19.8BALSb, e de 26-05-2022, no processo 159/21.3BALSb, entende-se que os juros indemnizatórios só serão 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).

5.30. No mesmo sentido já se pronunciou o tribunal arbitral, designadamente nas decisões proferidas nos processos n.º 296/2020-T, 18/2021-T, 785/2020-T e 271/2021-T.

5.31. Assim, atendendo a que, no caso concreto, o pedido de revisão foi apresentado em 15-02-2023, junto das estâncias aduaneiras competentes, só haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após aquele pedido se a Alfândega de Leixões e

Freixieiro não se tivessem pronunciado, sobre o mesmo, dentro daquele prazo, face ao estabelecido na alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT.

5.32. Destarte, face ao que se invoca, ainda que o tribunal venha a decidir no sentido da anulação parcial da liquidação, não obstante a AT tenha efetuado a liquidação no cumprimento estrito da lei em vigor, a que estava vinculada, tendo a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa sido proferida em 18.04.2023, não se verifica, conforme se expôs, no caso em apreço, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

6. Em 19/9/2023 foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião prevista no art. 18º do RJAT, por não estarem preenchidos os pressupostos da mesma, bem como a produção de alegações pelas partes, dado estarem claras as suas posições nos articulados.

7. Em 27/10/2023 foi proferida sentença arbitral, que julgou procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV nº 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro), anulando parcialmente a referida liquidação quanto ao valor de € 3.146,52 e determinando a restituição do imposto pago e respectivos juros indemnizatórios.

8. Na sequência de recurso interposto pela Requerida, a que foi atribuído o nº 191/23.2BALSBB, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu, por acórdão de 23 de Maio de 2024, anular a referida sentença arbitral por considerar que *"a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do ISV, na redacção que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais"*.

9. Em consequência, por despacho de 24 de Junho de 2024, foi determinada a reabertura do processo arbitral em ordem a que fosse realizada nestes autos prova quanto à avaliação exigida pelo Supremo Tribunal Administrativo.

10. Em 27 de Junho de 2024 foi proferido despacho arbitral, a notificar ambas as partes para no prazo de 10 dias indicarem nos autos a prova que pretendem produzir relativamente à diferença

---

de valor dos impostos cobrados pelo veículo proveniente do estrangeiro em relação aos impostos cobrados por veículo equivalente comercializado no mercado português.

11. Em 10 de Julho de 2024, a Requerida pronunciou-se no sentido de que não lhe competiria fazer essa prova, uma vez que o ónus seria do contribuinte, defendendo que deveria improceder o pedido formulado de anulação parcial da liquidação de ISV.

12. Pelo contrário, o Requerente veio em 11 de Julho de 2024 indicar três testemunhas para prova da matéria de facto em causa nestes actos, tendo o Tribunal nessa mesma data, marcado a inquirição das referidas testemunhas para o dia 9 de Setembro de 2024, pelas 14 horas.

13. No dia 9 de Setembro de 2024, pelas 14 horas, realizou-se a audiência de julgamento nestes autos, tendo sido inquiridas as testemunhas arroladas e fixado o prazo de quinze dias para a apresentação de alegações escritas por ambas as partes.

14. Ambas as partes apresentaram as suas alegações escritas, nas quais reiteraram as posições que tinham assumido nos articulados e fizeram a sua apreciação do valor probatório dos depoimentos prestados.

## **II – Factos provados**

15. Com base na prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

15.1. O Requerente apresentou Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro) referente ao veículo Dodge, a que foi atribuída a matrícula ... .

15.2. O valor da liquidação de ISV correspondentes à referida DAV, no montante de € 9.771,82 foi integralmente pago pelo Requerente.

15.3. O cálculo do imposto sobre veículos foi efectuado pela Requerida, com recurso à aplicação da tabela A prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do Código de Imposto sobre Veículos (CISV), aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, pelo valor total de

---

€ 26.501,20, dos quais € 12.820,68 correspondem à componente cilindrada e € 13.680,52 à componente ambiental.

15.4. Tendo o veículo sido considerado, face à data da primeira matrícula no país de origem, como um veículo entre nove a dez anos de uso, para efeitos dos escalões da Tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, aplicável aos veículos usados provenientes de outros Estados-membros, a que corresponde uma percentagem de redução de 75% do seu montante relativamente à componente cilindrada e de 52% do seu montante relativa à componente ambiental.

15.5. Pelo que, no que releva à componente cilindrada, e por força da redução resultante do número de anos de uso do veículo, foi aplicada uma dedução de € 9.615,51.

15.6. Já relativamente à componente ambiental, e por força da redução resultante do número de anos de uso do veículo, foi aplicada de uma dedução de € 7.113,87.

15.7. Em 14.03.2023, o Requerente apresentou junto da Alfândega do Freixieiro pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto, dando origem ao processo a que foi atribuído o n.º ...2023... .

15.8. Com vista à apreciação desse pedido foi elaborada a informação de serviço por aquela Alfândega, sobre a qual recaiu despacho do Director da Alfândega, datado de 14.04.2023, no sentido do indeferimento.

15.9. Por ofício n.º ..., de 18.04.2023, foi a decisão final notificada ao Requerente, na pessoa do seu mandatário.

15.10. Perante esta decisão apresentou o Requerente, em 28.06.2023, junto da Instância Arbitral, o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV n.º 2022/...de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro) e o reembolso do montante de € 3.146,52, acrescido de juros indemnizatórios.

15.11. O ISV cobrado em relação a este veículo importado usado é superior àquele que seria cobrado se o veículo em questão fosse adquirido como usado no território nacional.

### **III - Factos não provados**

16. Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

### **IV - Fundamentação da matéria de facto.**

17. A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental e testemunhal apresentada.

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a convicção ficou formada com base nos documentos juntos aos autos e no depoimento das testemunhas prestado em audiência de julgamento.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão da causa, levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Em relação aos depoimentos das testemunhas, o Tribunal formou a sua convicção a partir dos depoimentos prestados pelas testemunhas B..., C... e D... . Na verdade, sendo os dois primeiros empresários de automóveis e o último despachante oficial, demonstraram conhecimentos seguros sobre o mercado automóvel nacional e sobre os efeitos da tributação incidente sobre os veículos usados importados, convencendo o Tribunal de que é cobrado um valor de imposto superior nos veículos importados usados do que aquele que ocorreria se esses veículos usados fossem comercializados no território nacional, e que tal também se verificou em relação ao veículo em questão nestes autos.

## **V - Do Direito**

18. São as seguintes as questões a examinar no presente processo.

- A necessidade de desencadear o reenvio prejudicial junto do TJUE.
- Da ilegalidade da liquidação de ISV.
- Do direito a juros indemnizatórios.

Examinar-se-ão assim essas questões:

### — A NECESSIDADE DE REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE

19. Solicitou a Requerente que, caso o Tribunal Arbitral assim o entendesse, fosse desencadeado o reenvio prejudicial junto do Tribunal de Justiça da União Europeia, uma vez que estaria em causa uma questão de Direito da União Europeia. A Requerida concordou com esse eventual reenvio.

Acolhendo a doutrina defendida por este Centro de Arbitragem no processo 572/2018-T, refere-se o seguinte:

*“Para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa,*

---

*porquanto se o texto a interpretar é perfeitamente claro, não se trata já de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é competência do Tribunal incumbido da competência de julgar o caso concreto (aplicando a lei, nacional e/ou comunitária, se for esse o caso)”.*

Esta posição foi seguida no processo 202/2020-T, onde se salientou o seguinte:

*"Retira-se desta doutrina [do acórdão CILFIT] que o Tribunal de Justiça, no âmbito de um reenvio prejudicial, se pronuncia sobre a “interpretação dos Tratados”, mas não sobre se uma medida nacional é ou não compatível com a norma dos Tratados.*

*Sendo assim, «uma questão desta natureza», para efeitos do art. 267º do TFUE será apenas estritamente uma questão de interpretação de uma disposição dos Tratados, e não uma questão de compatibilidade de uma medida nacional com essa mesma disposição. Com efeito, cremos que é este o entendimento que melhor se coaduna com a formulação adotada pelo Tribunal no acórdão CILFIT, já citado (nº 21) em que se diz que não existe obrigação de reenvio quando a «disposição comunitária» de que se trata já foi objeto de interpretação pelo Tribunal de Justiça.*

*Ora, no caso dos autos, está em causa a aplicação de uma disposição do TFUE – o art. 110.º - que já foi interpretado pelo Tribunal de Justiça por diversas vezes, como já foi referido acima. E em todas as vezes que foi chamado a interpretar essa disposição o Tribunal afirmou que «um sistema de tributação de um Estado-Membro só pode ser considerado compatível com o artigo 110.º TFUE se se verificar que está organizado de modo a excluir sempre a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios».*

*Perante isto, há que concluir que a disposição cuja aplicação está em causa – o art. 110.º do TFUE – já foi interpretado diversas e bastantes vezes pelo Tribunal de Justiça, de modo que não subsiste qualquer dúvida acerca do seu alcance e significado.*

*O que cabe ao Tribunal Arbitral fazer é apenas averiguar a compatibilidade da medida nacional com essa disposição, com o sentido que o TJUE já por inúmeras vezes lhe fixou,*

*pele que se conclui que o Tribunal não está obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça".*

Seguindo esta interpretação, que nos parece a mais adequada, não considera o Tribunal Arbitral necessário desencadear o processo de reenvio prejudicial junto do TJUE.

#### DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE ISV.

20. Sustenta o Requerente existir ilegalidade da liquidação de ISV em apreciação, uma vez que a disposição do art. 11º do CISV, mesmo após a redacção que lhe foi conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, continua a contrariar o art. 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Pelo contrário, a Requerida sustenta que a actual redacção do art. 11º do CISV respeita o art. 110º do TFUE.

Ora vejamos:

O art. 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia dispõe expressamente o seguinte:

*"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".*

Dispõe o artigo 11.º, nº1, do CISV, na redacção posterior à Lei 75-B/2020, de 31 de Dezembro, o seguinte:

*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, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial*

*média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:*

TABELA D

**Componente cilindrada**

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

**Componente ambiental**

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 2 anos .....	10
Mais de 2 a 4 anos .....	20
Mais de 4 a 6 anos .....	28
Mais de 6 a 7 anos .....	35
Mais de 7 a 9 anos .....	43
Mais de 9 a 10 anos .....	52
Mais de 10 a 12 anos .....	60
Mais de 12 a 13 anos .....	65
Mais de 13 a 14 anos .....	70
Mais de 14 a 15 anos .....	75
Mais de 15 anos .....	80

Esta redacção do art. 11º, nº1, do CISV surgiu após várias decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, referindo a desconformidade da tributação dos veículos usados instituída pela República Portuguesa com o art. 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Efectivamente, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 16 de junho de 2016, emitido no processo C-200/15 relativo à acção de incumprimento interposta pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa foi declarada a desconformidade da anterior redacção desta disposição com o art. 110º TFUE, nos seguintes termos, referindo o TJUE o seguinte:

*"Este artigo (110º 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, Gomes Valente, 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 (...))”.*

A mesma decisão foi repetida no Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Secção) de 2 de Setembro de 2021, emitido no processo C-169/20 relativo à acção de incumprimento interposta pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa onde se decidiu 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".

A actual redacção do art. 11º CISV introduzida pela Lei 75-B/2020 de 31 de Dezembro, passou igualmente a aplicar uma percentagem de redução em relação à componente ambiental, mas fê-la em termos inferiores em relação à redução da componente cilindrada. Efectivamente, no caso presente foi aplicada uma redução de 75% relativa à componente cilindrada, mas apenas de 52% em relação à componente ambiental.

Por esse motivo, a jurisprudência deste CAAD tem decidido maioritariamente no sentido de que a actual redacção do art. 11º CISV continua a violar o disposto no art. 110º TFUE (cfr. as decisões dos processos 350/2021-T, 372/2021-T, 607/2021-T e 352/2022-T).

Na verdade, como bem se escreveu na decisão do processo 372/2021-T:

*"Portanto, a posição da Requerida, no entender deste tribunal arbitral, importa uma violação ao aludido artigo 110.º, do TFUE e, ao contrário do que defende, não é compatível com o modelo de tributação existente, uma vez que a jurisprudência europeia impõe que tais sistemas de tributação sejam expurgados de qualquer efeito discriminatório, por menor que ele seja, não havendo que aceitar uma discriminação menor face à situação anteriormente vigente. Sendo, por isso, que o atual artigo 110.º do TFUE se opõe 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. Nestes termos, não pode este Tribunal arbitral deixar de considerar que, o que deverá aqui relevar, é que o artigo 11.º do CISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE, não havendo, de acordo com os fundamentos da Requerida, qualquer interpretação desconforme à Constituição, por parte do Requerente, nem quanto ao direito da União Europeia e direito internacional, porquanto os fins que visam não se podem assegurar com base num sistema tributário discriminatório.*

*É, que, o artigo 110.º TFUE não permite qualquer derrogação ao princípio da não discriminação, direta ou indireta, no que diz respeito às «importações» de outros Estados-Membros. Por outro lado, no caso dos veículos registados como novos, a*

*componente ambiental do imposto em causa é coletada apenas uma vez, no momento do registo do veículo em questão, pelo que, conseqüentemente, o montante a pagar para registar um veículo usado importado excede o aplicável a um veículo usado semelhante já registado em Portugal, o que constitui uma violação do artigo 110.º TFUE".*

É claramente essa a solução desta questão, uma vez que as normas do Direito da União Europeia, no caso o art. 110º TFUE, têm efeito directo e primado sobre o Direito Nacional, não podendo assim o art. 11º CISV contrariar aquela disposição. Ora, existe uma clara violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional, o que é o caso.

O Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 23 de Maio de 2024, proferido nestes autos referiu expressamente o seguinte:

*"Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras ainda daquele Tribunal, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.”*

*[...]esta comparação não foi, em momento algum, equacionada ao longo dos processos arbitrais aqui em confronto – ou, pelo menos, não o foi nos termos expressos em que o Tribunal de Justiça da União o exige – e pressupõe a indagação de nova matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados".*

Ora a prova produzida nestes autos foi efectivamente no sentido da existência de um tratamento desvantajoso dos veículos automóveis usados importados.

Nestes termos, torna-se claro que o normativo do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, é incompatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que sujeita os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior à do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional, o que consubstancia uma discriminação proibida pelo referido artigo do TFUE, e implica que, consequentemente, a norma do artigo 11.º do CISV seja ilegal.

Deste modo, o acto de liquidação de ISV impugnado, alvo de taxas diferenciadas de redução das componentes cilindrada e ambiental do ISV, encontra-se ferido de ilegalidade devendo ser anulado. Porém, tal ilegalidade restringe-se à parte do imposto decorrente da diferente percentagem de redução aplicada à componente cilindrada e à componente ambiental determinada em função dos anos de vida do veículo, nela se centrando em exclusivo o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, pelo que o referido ato de liquidação deve ser parcialmente anulado, no valor total de € 3.146,52, o que se determina.

#### - DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

12. O Requerente solicitou ainda o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43º da LGT.

Decorre do número 1 desse artigo que "*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*".

Podemos entender ainda que, como decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral. Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

Como já se referiu, a Autoridade Tributária tinha pleno conhecimento da jurisprudência existente no sentido da interpretação da incompatibilidade da anterior redacção do art. 11º do CISV como o art. 110º do TFUE, devendo por isso ter aceite a revisão oficiosa pedida pelo contribuinte. Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da Autoridade

Tributária, que se traduz num “*erro imputável aos serviços*”, conforme consta do art. 43º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º, nº1 da LGT), entendemos que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre o valor de € 3.146,52, que serão contados desde a data do pagamento desse montante, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

## **VI – Decisão**

Nestes termos, julga-se procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV nº 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro), anulando-se parcialmente a referida liquidação quanto ao valor de € 3.146,52.

Julga-se procedente o pedido de reembolso do ISV, acrescido dos componentes juros indemnizatórios, condenando-se a Requerida a pagar ao Requerente a quantia de € 3.146,52, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios desde o pagamento indevido até que ocorra o reembolso.

Fixa-se ao processo o valor de € 3.146,52 e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a Requerida nas custas do processo.

Lisboa, 4 de Outubro de 2024

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 469/2023-T**

**Tema: Artigo 11.º do CISV – Conformidade com o artigo 110.º do TFUE – Veículos usados provenientes de outros Estados-Membros.**

\*Substituída pela Decisão Arbitral de 4 de outubro de 2024.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Sumário**

1. O artigo 110.º do TFUE estabelece a impossibilidade de fazer incidir, direta ou indiretamente, 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.
2. Sob a orientação da linha da jurisprudência constante do TJUE, a redacção introduzida pelo artigo 391.º, da Lei 75-B/2020, de 31 de Dezembro, ao artigo 11.º, n.º 1, do CISV, por discriminar no âmbito do cálculo do imposto, a taxa de redução que é aplicável à componente ambiental, por confronto à aplicada à componente cilindrada, viola o artigo 110.º do TFUE.
3. O artigo 11.º, n.º 1, do CISV, na redacção introduzida pelo artigo 391.º, da Lei 75-B, de 31 de Dezembro, não está em conformidade com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE (aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP), porquanto o mesmo padece de ilegalidade na parte em que não considerou aplicável a mesma taxa de redução aplicada à componente cilindrada (75%), na taxa redução de ISV relativa à componente ambiental, onde aplicou apenas a taxa de 52%, em violação do disposto no artigo 110.º do TFUE.

### **I. Relatório**

1. No dia 28-6-2023, o sujeito passivo A..., contribuinte n.º..., residente na ..., ... .., ...-... .., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV n.º 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro) no valor de € 3.146,52 referente ao veículo Dodge, matrícula ... .
2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes.
3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.
4. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:
  - 4.1. Em 3 de Agosto de 2022, o Requerente introduziu em Portugal, proveniente da Alemanha, o veículo ligeiro de passageiros usado da marca Dodge, modelo F149, a que foi atribuída a matrícula ... .
  - 4.2. No cumprimento das suas obrigações legais, designadamente tributárias, o Impugnante procedeu à declaração aduaneira do referido veículo, tendo a AT liquidado o ISV (Imposto Sobre Veículos) pelo valor de € 9.771,82, imposto que já foi pago pelo Impugnante.
  - 4.3. Deste valor liquidado, € 3.205,17 corresponde à componente cilindrada e € 6.566,65 à componente ambiental.
  - 4.4. Sendo que estes valores resultaram das reduções referentes ao número de anos de uso do veículo.
  - 4.5. Apesar de o Impugnante ter procedido ao pagamento do imposto liquidado, sem o qual não poderia legalizar o veículo para poder circular em Portugal, considera que a liquidação efetuada do ISV está ferida de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental ou CO2.

4.6. E isto porque a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – art. 11º do CISV – viola o art. 110º do TFEU (Tratado de Funcionamento da União Europeia), conforme foi já declarado por acórdãos transitados em julgado do Tribunal de Justiça da União Europeia e por outras decisões proferidas por este Centro de Arbitragem.

4.7. De acordo com a redação inicial do art. 11º do CISV, no caso da admissão de veículos usados, aplicava-se no cálculo do imposto uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo.

4.8. Na redação inicial do art. 11º, esta redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO<sub>2</sub>), provocando um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros

4.9. Em consequência, a Comissão Europeia instaurou o processo por infração 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.

4.10. Processo que foi encerrado após uma pertinente alteração ao Código do ISV pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, que passou a aplicar as percentagens de redução inerentes aos anos de uso do veículo, também à componente ambiental.

4.11. Com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, não ficando, contudo, sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do 1º ano de uso e após os 5 anos de uso.

4.12. Face à manutenção desta divergência entre os cálculos de ISV dos veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros, e conseqüente 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 nº C-200/15.

4.13. Tendo sido proferido o respetivo Acórdão em 16.06.2016, tendo o Tribunal de Justiça 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. 11º do TFUE”.*

4.14. Na sequência deste acórdão que declarou o incumprimento pela República Portuguesa do art. 110º do TFUE, o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV, através da Lei 42/2016 de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), a qual consistiu em alargar as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-a até aos 10 e mais anos de uso.

4.15. Todavia, a par desta alteração, foi introduzida uma outra, bem mais gravosa para o cálculo do ISV, uma vez que o legislador, com a nova redação dada ao art. 11º, voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental (emissão de CO2).

4.16. Esta alteração legislativa provocou uma nova reação da CE, que interpôs em abril de 2020 uma nova ação por incumprimento contra a República Portuguesa, que deu lugar ao proc. nº C-169/20.

4.17. Tendo sido proferido em 02.09.2021 o respetivo acórdão do TJUE, que reconheceu que este Estado-Membro “*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 nº 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º, TFUE”.*

4.18. Na pendência deste processo, mas antes de ser proferido o referido acórdão, o legislador português, através da Lei do Orçamento do Estado para 2021 – Lei 75-B/2020 de 31 de Dezembro – aprovou uma nova alteração ao art. 11º do CISV, mediante a qual

---

foi introduzida uma tabela de desvalorização da componente ambiental em função do número de anos de uso do veículo, com indicação das respetivas percentagens. Ver tabela D, n.º 1 do art. 11.º do CISV.

4.19. Todavia, as percentagens aplicadas à componente ambiental, são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto.

4.20. Assim, a norma atualmente em vigor, e que esteve na base da liquidação do imposto pago pelo Impugnante, continua a violar frontalmente o art. 110.º do TFUE, conforme foi já decidido pelo acórdão acima citado e pela demais jurisprudência do TJUE, e também já declarada pelas decisões deste Centro de Arbitragem proferidas nos proc. 372/2021-T e 607/2021-T.

4.21. Assim, a AT quando procedeu à liquidação do ISV sob a presente impugnação, não levou em consideração a totalidade do número de anos de uso do veículo na sua componente ambiental, ao não aplicar a mesma percentagem de desvalorização que aplicou à componente cilindrada.

4.22. Tendo-o feito com o recurso a uma norma jurídica que viola o direito europeu – art. 110.º do TFUE – que, como tal, está ferida de ilegalidade.

4.23. Todavia, se subsistirem dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no art. 110.º do TFUE, deve este Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça para a interpretação da mesma à luz do Tratado.

4.24. Questão que deve ser formulada de forma a aquele Tribunal esclarecer se a norma constante do atual n.º 1 do art. 11.º do CISV, viola ou não o disposto no referido artigo do Tratado, porquanto discrimina negativamente os veículos usados admitidos no espaço português, provenientes de um outro Estado-membro, relativamente aos que são matriculados e comercializados em Portugal.

4.25. Face a esta manifesta ilegalidade, o Impugnante, em 14.03.2022, requereu junto da Alfândega do Freixieiro, ao abrigo do disposto na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, a

revisão da liquidação do referido imposto liquidado referente ao veículo acima identificado.

4.26. Tal pedido de revisão foi indeferido por despacho proferido em 18.04.2023.

4.27. Ora, efetuado este pedido de revisão e tendo o mesmo sido indeferido, está o Impugnante em tempo de, nos termos do art. 99º do CPPT, impugnar esta liquidação.

4.28. A alegada ilegalidade é, nos termos do disposto no art. 99º do CPPT, fundamento da impugnação judicial.

4.29. Verificado o cálculo do ISV, temos que relativamente à componente ambiental o ISV foi liquidado por mais € 3.146,52, excesso que resulta da aplicação da percentagem de redução inferior à que devia ter sido aplicada, ou seja, a mesma que foi aplicada na componente cilindrada..

4.30. Assim, a liquidação do ISV deve ser corrigida, reduzindo-se o valor do ISV a pagar para o valor de € 6.625,30.

4.31. Devendo ser restituído ao Impugnante o montante de € 3.146,52 pago a mais, acrescido dos juros indemnizatórios devidos nos termos do art. 43º da LGT, à taxa legal de 4%.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. O presente pedido de constituição de tribunal arbitral vem interposto na sequência do indeferimento de pedido de revisão do ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV) n.º 2022/..., de 11.07.2022 – DAV 2022/..., de 5.08.2022, praticado por despacho de 14.04.2023 do Director da Alfândega do Freixieiro.

5.2. A liquidação impugnada foi efetuada por aplicação das taxas previstas no artigo 7.º e no artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre os Veículos (CISV), tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R da DAV, as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à

---

componente ambiental, de acordo com as características do veículo, nos termos dos referidos artigos do CISV.

5.3. Em 14.03.2023, a Requerente apresentou, junto da Alfândegas de Freixieiro, um pedido de revisão oficiosa relativo ao acto de liquidação de ISV supra identificado.

5.4. Por despacho de 18.04.2023, do Diretor da Alfândega de Freixieiro, o pedido de revisão oficiosa veio a ser objeto de indeferimento, tendo o Requerente sido notificado desta decisão por ofício n.º..., de 18.04.2023, da Alfândega.

5.5. Em 28.06.2023, na sequência da notificação do despacho de indeferimento que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa, o Requerente apresentou junto da Instância Arbitral o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial das liquidações de ISV e a restituição do montante de 3.146,52 €, acrescido de juros indemnizatórios.

5.6. Importa, desde já, referir que o ato de liquidação foi praticado tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário.

5.7. Sendo, ademais, de realçar que o ISV é um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente, pelo que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre inúmeras matérias, as quais se encontram expressamente previstas no artigo 165.º da CRP, nomeadamente, a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

5.8. Ora, constando do CISV a disciplina legal do ISV, que também determina a incidência e taxas deste imposto, e considerando que o acto tributário visado foi praticado ao abrigo do artigo 11.º daquele Código, a AT não pode contrariar ou desobedecer às disposições legais nele ínsitas.

5.9. Por outro lado, acresce referir que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, relativamente

à nova redacção do mencionado artigo 11.º, a AT, uma vez vinculada ao princípio da legalidade, terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor, que se encontra vertida no CISV.

5.10. No que concerne à alteração legislativa em questão, efetuada ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, e, em concreto à tabela D, refira-se que o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados Membros da União, porque entendeu, conforme se extrai da Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2021, que:«(...) se procurou salvaguardar os ambiciosos objetivos ambientais do País e a incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, prevê-se, à semelhança do que já sucede com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia passem a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV, o qual, ao contrário do que sucede com a componente cilindrada, não estará associado à desvalorização comercial dos veículos, mas antes à sua vida útil média remanescente (medida pela idade média dos veículos enviados para abate), por se entender que a mesma é uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se, deste modo, que os carros poluentes serão justamente tributados à entrada em Portugal.».

5.11. De facto, em momento anterior à prolação do Acórdão de 2 de Setembro de 2021, no âmbito do processo n.º C-169/2020, do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), interposto pela Comissão Europeia contra o Estado Português (assente no facto do sistema de tributação dos veículos usados violar o disposto no artigo 110.º do TFUE, uma vez que não considerava qualquer desvalorização na componente ambiental) o legislador português através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (OE/2021) alterou o artigo 11.º do CISV, introduzindo no seu n.º 1, uma tabela com percentagens de redução de imposto da componente ambiental que, juntamente com a tabela da componente cilindrada, estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, cumprindo assim, as exigências

manifestadas no Parecer Fundamentado que a Comissão enviou ao Estado Português, no sentido de conformar o sistema de tributação dos veículos usados em Portugal com o Direito Comunitário.

5.12. Tendo o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no Processo C- 169/20, versando sobre o artigo 11.º do CISV, na redação anterior à atualmente vigente, decidido, em concreto, 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 previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/20218, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º TFUE”*.

5.13. Ora, na sua decisão, o Tribunal de Justiça não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, como já o foi mediante a alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro.

5.14. A fixação das taxas obedece aos objetivos de política fiscal e ambiental, entre outros, prosseguidos pelo Governo, desconhecendo-se a existência de qualquer Acórdão do TJUE que vede, aos Estados Membros, a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental).

5.15. Dessa forma, a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça prolatado no Processo n.º C-169/20, porquanto já prevê na Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados–membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV.

5.16. Concluindo-se, assim, que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição, não existindo, conforme o exposto, a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.

5.17. Não podendo, por conseguinte, sequer, ser imputado ao acto de liquidação, ora impugnado, qualquer vício de violação do direito da União Europeia, mormente do artigo 110.º do TFUE, por não ter sido aplicada a mesma redução de anos de uso à componente ambiental, atendendo a que, além de a nova redacção do n.º 1 do artigo 11.º consagrar na Tabela D percentagens de redução para a componente ambiental, tal entendimento não resulta, igualmente, da recente jurisprudência do TJUE, vertida no Acórdão do Processo n.º C-169/20.

5.18. Quanto à questão da conformidade da redacção actual do artigo 11.º do CISV com o direito comunitário o tribunal arbitral já se pronunciou nesse sentido, conforme, designadamente, decisão de 22-02-2022, já transitada, proferida no Proc. n.º 350/2021- T (parte IV-B, relativa a actos de liquidação de 2021).

5.19. No mesmo sentido se pronunciou recentemente o Tribunal Arbitral na decisão arbitral de 25-10-2022, no processo n.º 349/2022-T.

5.20. Não se verificando no caso *sub judice* um excesso no imposto residual, podendo, eventualmente, até, em função das circunstâncias do mercado e características do veículo, face à actual tabela D, que integra a redacção em vigor do artigo 11.º, n.º 1, existir situações que configurem um benefício em face dos veículos do mesmo tipo (similares) introduzidos como novos na data em que foi atribuída a primeira matrícula no Estado Membro de origem.

5.21. Acrescente-se que o Requerente, discordando do montante apurado através da liquidação provisória prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, nem sequer recorreu ao

método de avaliação previsto no n.º 3 do mesmo artigo, de acordo com o qual, o cálculo do imposto, a pedido do sujeito passivo, é efectuado (liquidação definitiva) através da fórmula de cálculo nele indicada.

5.22. Destarte se pugnando, atento o supra exposto, pela desnecessidade de submeter questão a título prejudicial, junto do TJUE porquanto, como se afirmou, a atual redacção do artigo 11.º do CISV, além de incorporar toda a evolução jurisprudencial vertida pelo TJUE em sede de imposto sobre veículos, encontra-se, igualmente, em consonância com o mais recente acórdão preferido por aquele tribunal, não se conhecendo a existência de processo em que tenha sido formulado pedido de reenvio prejudicial para efeitos de apreciação da conformidade da nova redacção do artigo 11.º do CISV com o artigo 110.º do TFUE ou com outra norma do direito da União Europeia.

5.23. Todavia, caso subsistam dúvidas quanto à conformidade do artigo 11.º do CISV, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, com o artigo 110.º do TFUE, poderá esse Tribunal, se assim o entender, submeter-lhe questão, a título prejudicial, no sentido de saber se a nova redacção do n.º 1 do artigo 11.º CISV, ao prever percentagens de redução para as duas componentes, cilindrada e ambiental, que não coincidem na totalidade, continua a violar o artigo 110.º do TFUE, estando a componente cilindrada associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e a componente ambiental à vida útil média remanescente dos veículos.

5.24. Em relação à restituição de imposto, importa referir que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1), não lhe competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de montantes e cálculo de imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de atos de liquidação de ISV.

5.25. Assim, incumbindo às alfândegas efectuar a liquidação do imposto, compete-lhes igualmente promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais, designadamente, quanto ao cálculo dos montantes que, em caso de procedência da ação,

venham a ser reembolsados ao sujeito passivo, até porque, a anulação parcial da liquidação irá determinar, em sede de ISV, a realização de uma liquidação de substituição.

5.26. No que concerne ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, importa referir que, ainda que venha a considerar-se que o pedido arbitral deva proceder, e que o acto de liquidação venha a ser parcialmente anulado, e se entenda que há lugar a pagamento de juros, pugnando-se por entendimento divergente do vertido noutras decisões arbitrais, não poderá, todavia, aquele proceder.

5.27. É que, peticionando-se o pagamento de juros indemnizatórios “*desde a data do pagamento do imposto*”, há que considerar que o pedido arbitral foi efectuado na sequência de um pedido de revisão oficiosa que a Requerente apresentou junto da alfândega de liquidação.

5.28. Ora, a alínea c), do n.º 3, do mesmo artigo 43.º, ao dispor 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*”, consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão da liquidação.

5.29. Deste modo, e seguindo abundante e consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, mormente a vertida nos Acórdãos de 28-01-2015, no Processo 0722/14, de 11-12-2019, no Processo n.º 058/19.9BALSb, e de 20-05-2020, no Processo 05/19.8BALSb, e de 26-05-2022, no Processo 159/21.3BALSb, entende-se que os juros indemnizatórios só serão 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).

5.30. No mesmo sentido já se pronunciou o tribunal arbitral, designadamente nas decisões proferidas nos processos n.º 296/2020-T, 18/2021-T, 785/2020-T e 271/2021-T.

5.31. Assim, atendendo a que, no caso concreto, o pedido de revisão foi apresentado em 15-02-2023, junto das estâncias aduaneiras competentes, só haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após aquele pedido se a Alfândega de Leixões e

Freixieiro não se tivessem pronunciado, sobre o mesmo, dentro daquele prazo, face ao estabelecido na alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT.

5.32. Destarte, face ao que se invoca, ainda que o tribunal venha a decidir no sentido da anulação parcial da liquidação, não obstante a AT tenha efetuado a liquidação no cumprimento estrito da lei em vigor, a que estava vinculada, tendo a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa sido proferida em 18.04.2023, não se verifica, conforme se expôs, no caso em apreço, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

6. Em 19/9/2023 foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião prevista no art. 18º do RJAT, por não estarem preenchidos os pressupostos da mesma, bem como a produção de alegações pelas partes, dado estarem claras as suas posições nos articulados.

## **II – Factos provados**

7. Com base na prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

7.1. O Requerente apresentou Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) nº 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro) referente ao veículo Dodge, a que foi atribuída a matrícula ... .

7.2. O valor da liquidação de ISV correspondentes à referida DAV, no montante de €9.771,82 foi integralmente pago pelo Requerente.

7.3. O cálculo do imposto sobre veículos foi efectuado pela Requerida, com recurso à aplicação da tabela A prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do Código de Imposto sobre Veículos (CISV), aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, pelo valor total de €26.501,20, dos quais €12.820,68 correspondem à componente cilindrada e €13.680,52 à componente ambiental.

7.4. Tendo o veículo sido considerado, face à data da primeira matrícula no país de origem, como um veículo entre nove a dez anos de uso, para efeitos dos escalões da Tabela D prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, aplicável aos veículos usados

provenientes de outros Estados-membros, a que corresponde uma percentagem de redução de 75% do seu montante relativamente à componente cilindrada e de 52% do seu montante relativa à componente ambiental.

7.5. Pelo que, no que releva à componente cilindrada, e por força da redução resultante do número de anos de uso do veículo, foi aplicada uma dedução de € 9.615,51.

7.6. Já relativamente à componente ambiental, e por força da redução resultante do número de anos de uso do veículo, foi aplicada de uma dedução de € 7.113,87.

7.7. Em 14.03.2023, o Requerente apresentou junto da Alfândega do Freixieiro pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto, dando origem ao processo a que foi atribuído o n.º ...2023... .

7.8. Com vista à apreciação desse pedido foi elaborada a informação de serviço por aquela Alfândega, sobre a qual recaiu despacho do Director da Alfândega, datado de 14.04.2023, no sentido do indeferimento.

7.9. Por ofício n.º 2023..., de 18.04.2023, foi a decisão final notificada ao Requerente, na pessoa do seu mandatário.

7.10. Perante esta decisão apresentou o Requerente, em 28.06.2023, junto da Instância Arbitral, o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV n.º 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro) e o reembolso do montante de € 3.146,52, acrescido de juros indemnizatórios.

### **III - Factos não provados**

8. Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

### **IV - Do Direito**

9. São as seguintes as questões a examinar no presente processo.

- A necessidade de desencadear o reenvio prejudicial junto do TJUE
- Da ilegalidade da liquidação de ISV.
- Do direito a juros indemnizatórios.

Examinar-se-ão assim essas questões:

— A NECESSIDADE DE REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE

10. Solicitou a Requerente que, caso o Tribunal Arbitral assim o entendesse, fosse desencadeado o reenvio prejudicial junto do Tribunal de Justiça da União Europeia, uma vez que estaria em causa uma questão de Direito da União Europeia. A Requerida concordou com esse eventual reenvio

Acolhendo a doutrina defendida por este Centro de Arbitragem no processo 572/2018-T, refere-se o seguinte:

*“Para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa, porquanto se o texto a interpretar é perfeitamente claro, não se trata já de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é competência do Tribunal incumbido da competência de julgar o caso concreto (aplicando a lei, nacional e/ou comunitária, se for esse o caso)”.*

Esta posição foi seguida no processo 202/2020-T, onde se salientou o seguinte:

*"Retira-se desta doutrina [do acórdão CILFIT] que o Tribunal de Justiça, no âmbito de um reenvio prejudicial, se pronuncia sobre a “interpretação dos Tratados”, mas não sobre se uma medida nacional é ou não compatível com a norma dos Tratados.*

*Sendo assim, «uma questão desta natureza», para efeitos do art. 267º do TFUE será apenas estritamente uma questão de interpretação de uma disposição dos Tratados, e não uma questão de compatibilidade de uma medida nacional com essa mesma disposição. Com efeito, cremos que é este o entendimento que melhor se coaduna com a formulação adotada pelo Tribunal no acórdão CILFIT, já citado (nº 21) em que se diz*

*que não existe obrigação de reenvio quando a «disposição comunitária» de que se trata já foi objeto de interpretação pelo Tribunal de Justiça.*

*Ora, no caso dos autos, está em causa a aplicação de uma disposição do TFUE – o art. 110.º - que já foi interpretado pelo Tribunal de Justiça por diversas vezes, como já foi referido acima. E em todas as vezes que foi chamado a interpretar essa disposição o Tribunal afirmou que «um sistema de tributação de um Estado-Membro só pode ser considerado compatível com o artigo 110.º TFUE se se verificar que está organizado de modo a excluir sempre a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios».*

*Perante isto, há que concluir que a disposição cuja aplicação está em causa – o art. 110.º do TFUE – já foi interpretado diversas e bastantes vezes pelo Tribunal de Justiça, de modo que não subsiste qualquer dúvida acerca do seu alcance e significado.*

*O que cabe ao Tribunal Arbitral fazer é apenas averiguar a compatibilidade da medida nacional com essa disposição, com o sentido que o TJUE já por inúmeras vezes lhe fixou, pelo que se conclui que o Tribunal não está obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça".*

Seguindo esta interpretação, que nos parece a mais adequada, não considera o Tribunal Arbitral necessário desencadear o processo de reenvio prejudicial junto do TJUE.

## DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE ISV.

11. Sustenta o Requerente existir ilegalidade da liquidação de ISV em apreciação, uma vez que a disposição do art. 11º do CISV, mesmo após a redacção que lhe foi conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, continua a contrariar o art. 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Pelo contrário, a Requerida sustenta que a actual redacção do art. 11º do CISV respeita o art. 110º do TFUE.

Ora vejamos:

---

O art. 110º do Tratado de Funcionamento da União Europeia dispõe expressamente o seguinte:

*"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".*

Dispõe o artigo 11.º, nº1, do CISV, na redacção posterior à Lei 75-B/2020, de 31 de Dezembro, o seguinte:

*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, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:*

TABELA D

**Componente cilindrada**

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

**Componente ambiental**

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 2 anos .....	10
Mais de 2 a 4 anos .....	20
Mais de 4 a 6 anos .....	28
Mais de 6 a 7 anos .....	35
Mais de 7 a 9 anos .....	43
Mais de 9 a 10 anos .....	52
Mais de 10 a 12 anos .....	60
Mais de 12 a 13 anos .....	65
Mais de 13 a 14 anos .....	70
Mais de 14 a 15 anos .....	75
Mais de 15 anos .....	80

Esta redacção do art. 11º, nº1, do CISV surgiu após várias decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, referindo a desconformidade da tributação dos veículos usados instituída pela República Portuguesa com o art. 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Efectivamente, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 16 de junho de 2016, emitido no processo C-200/15 relativo à acção de incumprimento interposta pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa foi declarada a desconformidade da anterior redacção desta disposição com o art. 110º TFUE, nos seguintes termos, referindo o TJUE o seguinte:

*"Este artigo (110º 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, *Gomes Valente*, 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 (...))”.

A mesma decisão foi repetida no Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Secção) de 2 de Setembro de 2021, emitido no processo C-169/20 relativo à acção de incumprimento interposta pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa onde se decidiu 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 previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redacção 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".

A actual redacção do art. 11º CISV introduzida pela Lei 75-B/2020 de 31 de Dezembro, passou igualmente a aplicar uma percentagem de redução em relação à componente ambiental, mas fê-la em termos inferiores em relação à redução da componente cilindrada. Efectivamente, no caso

---

presente foi aplicada uma redução de 75% relativa à componente cilindrada, mas apenas de 52% em relação à componente ambiental.

Por esse motivo, a jurisprudência deste CAAD tem decidido maioritariamente no sentido de que a actual redacção do art. 11º CISV continua a violar o disposto no art. 110º TFUE (cfr. as decisões dos processos 350/2021-T, 372/2021-T, 607/2021-T e 352/2022-T).

Na verdade, como bem se escreveu na decisão do processo 372/2021-T:

*"Portanto, a posição da Requerida, no entender deste tribunal arbitral, importa uma violação ao aludido artigo 110.º, do TFUE e, ao contrário do que defende, não é compatível com o modelo de tributação existente, uma vez que a jurisprudência europeia impõe que tais sistemas de tributação sejam expurgados de qualquer efeito discriminatório, por menor que ele seja, não havendo que aceitar uma discriminação menor face à situação anteriormente vigente. Sendo, por isso, que o atual artigo 110.º do TFUE se opõe 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. Nestes termos, não pode este Tribunal arbitral deixar de considerar que, o que deverá aqui relevar, é que o artigo 11.º do CISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE, não havendo, de acordo com os fundamentos da Requerida, qualquer interpretação desconforme à Constituição, por parte do Requerente, nem quanto ao direito da União Europeia e direito internacional, porquanto os fins que visam não se podem assegurar com base num sistema tributário discriminatório.*

*É, que, o artigo 110.º TFUE não permite qualquer derrogação ao princípio da não discriminação, direta ou indireta, no que diz respeito às «importações» de outros Estados-Membros. Por outro lado, no caso dos veículos registados como novos, a componente ambiental do imposto em causa é coletada apenas uma vez, no momento do registo do veículo em questão, pelo que, conseqüentemente, o montante a pagar para*

---

*registar um veículo usado importado excede o aplicável a um veículo usado semelhante já registado em Portugal, o que constitui uma violação do artigo 110.º TFUE".*

É claramente essa a solução desta questão, uma vez que as normas do Direito da União Europeia, no caso o art. 110º TFUE, têm efeito directo e primado sobre o Direito Nacional, não podendo assim o art. 11º CISV contrariar aquela disposição. Ora, existe uma clara violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional, o que é o caso.

Nestes termos, torna-se claro que o normativo do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, é incompatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que sujeita os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior à do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional, o que consubstancia uma discriminação proibida pelo referido artigo do TFUE, e implica que, consequentemente, a norma do artigo 11.º do CISV seja ilegal.

Deste modo, o acto de liquidação de ISV impugnado, alvo de taxas diferenciadas de redução das componentes cilindrada e ambiental do ISV, encontra-se ferido de ilegalidade devendo ser anulado. Porém, tal ilegalidade restringe-se à parte do imposto decorrente da diferente percentagem de redução aplicada à componente cilindrada e à componente ambiental determinada em função dos anos de vida do veículo, nela se centrando em exclusivo o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, pelo que o referido ato de liquidação deve ser parcialmente anulado, no valor total de € 3.146,52, o que se determina.

#### - DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

12. O Requerente solicitou ainda o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43º da LGT.

Decorre do número 1 desse artigo que "*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*".

Podemos entender ainda que, como decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral. Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

Como já se referiu, a Autoridade Tributária tinha pleno conhecimento da jurisprudência existente no sentido da interpretação da incompatibilidade da anterior redacção do art. 11º do CISV como o art. 110º do TFUE, devendo por isso ter aceite a revisão oficiosa pedida pelo contribuinte. Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da Autoridade Tributária, que se traduz num "*erro imputável aos serviços*", conforme consta do art. 43º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º, nº1 da LGT), entendemos que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre o valor de € 3.146,52, que serão contados desde a data do pagamento desse montante, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

## **V – Decisão**

Nestes termos, julga-se procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV nº 2022/... de 05/08/2022 (Alfândega do Freixieiro), anulando-se parcialmente a referida liquidação quanto ao valor de € 3.146,52.

Julga-se procedente o pedido de reembolso do ISV, acrescido dos componentes juros indemnizatórios, condenando-se a Requerida a pagar ao Requerente a quantia de € 3.146,52, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios desde o pagamento indevido até que ocorra o reembolso.

Fixa-se ao processo o valor de € 3.146,52 e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a Requerida nas custas do processo.

Lisboa, 27 de Outubro de 2023

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)