

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1187/2024-T

Tema: ISV. Artigo 11.º CISV. Aquisição intracomunitária de veículos usados – não redução da componente ambiental – Discriminação e desconformidade do artigo 11.º do CISV face ao artigo 110.º do TFUE.

SUMÁRIO:

- 1. Na admissão de um veículo usado proveniente de outro Estado-membro, cabe ao Requerente provar que a diferente desvalorização do ISV nas componentes cilíndrica e ambiental é desconforme com o direito comunitário em razão de ter excedido o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.*
- 2. A prova de existência de excesso do montante do valor residual pode ser feita a partir do cálculo da desvalorização acumulada, resultante da aplicação da Portaria 383/2003, de 14 de maio, de que resulta no caso concreto diferença face a um veículo usado do mercado nacional.*

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 14 de janeiro de 2025, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1. A...**, adiante “Requerente”, titular do número de identificação fiscal..., com residência na ..., n.º ..., ...-... Faro, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1,

1.

alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

2. O Requerente no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral, no seguimento da formação de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação, impugna a liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV) n.º 2021/..., sobre a introdução em Portugal, provenientes da União Europeia, nomeadamente, dos Países Baixos, do veículo automóvel de passageiros, com a matrícula ..., de 05.11.2021, de marca Jaguar Land Rover Limited (jaguar XF, nome de mercado), que liquidou um total de ISV de € 7.618,94 (sete mil seiscientos e dezoito euros e noventa e quatro cêntimos), correspondente a € 9.587,64 (nove mil quinhentos e oitenta e sete euros e sessenta e quatro cêntimos) da componente de cilindrada, a qual beneficiou da redução de 60% (€ 5.752,58 (cinco mil setecentos e cinquenta e dois euros e cinquenta e oito cêntimos), e a € 5.821,35 (cinco mil oitocentos e vinte e um euros e trinta e cinco cêntimos) da componente ambiental, a qual beneficiou da redução de 35% (€ 2.037,47 (dois mil e trinta e sete euros e quarenta e sete cêntimos), vindo impugnado o valor de € 2.996,24 (dois mil novecentos e noventa e seis euros e vinte e quatro cêntimos).

O Requerente vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral pugnando pela “(...) *anulação parcial da liquidação de ISV n.º 2021/..., dado a mesma padecer do vício de violação de lei, uma vez que se viola o artigo 110.º do TFUE, sendo por consequência, ilegal e parcialmente inválida*”, bem como pelo “*reembolso por parte da Fazenda Pública do imposto pago em excesso, no valor de 2.996,24*”, e ainda a “*condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios*”.

O pedido de pronúncia arbitral tem assim por objeto, concretamente, a impugnação da liquidação de ISV, promovidas ao abrigo do artigo 11.º do CISV, porquanto, entende o Requerente que este artigo viola o disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, em virtude dessa desconformidade, o

2.

Requerente peticiona a condenação da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, a *“no pagamento de 2.996,24 a título de reembolso, bem como em juros indemnizatórios”*.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular apresentado pelo Requerente em 2 de novembro de 2024, o qual foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida, que foi do mesmo notificada em 11 de novembro de 2024.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 24 de dezembro de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 14 de janeiro de 2025.

4. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:
- a) Que, em 25.10.2021, o Requerente introduziu em Portugal, proveniente dos Países Baixos, um veículo usado de marca Jaguar Land Rover Limited (Jaguar XF, nome de mercado), o qual era portador da matrícula definitiva ..., emitida em 13.10.2015, pelos serviços competentes do referido Estado-Membro da União Europeia, pelo que ao momento da sua admissão o veículo possuía 6 anos.

3.

- b) Que se tratava de um veículo ligeiro de passageiros, usado, com 6 anos, cujo tipo de combustível é gasóleo, com 2993 cm³ de cilindrada, e com emissões fixadas nos 144 g de CO₂ por Km, e com emissão de partículas fixada em 0.0002 g/Km.
- c) Que, em 01.11.2021, o Requerente procedeu à apresentação de declaração aduaneira referente ao veículo em causa (Declaração Aduaneira de Veículo - DAV n.º 2021/...), cujo valor apurado pela liquidação n.º 2021/..., foi pago em 05.11.2021, sem prejuízo de no seu entendimento a mesma padecer de violação de lei.
- d) Que, em 04.04.2024, submeteu pedido de revisão oficiosa da liquidação ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), com vista à anulação parcial da liquidação em crise, mas que até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral não conheceu qualquer decisão.
- e) Que tendo sido incumprido o prazo para decidir, fixado em 4 meses, contados desde a entrada da petição no serviço competente, presume-se o indeferimento de tal pedido, de forma a permitir ao particular reagir à decisão de indeferimento tácito.
- f) Que a liquidação de ISV n.º 2021/... é ilegal, uma vez que em seu entender padece do vício de violação de lei, na medida que terá violado normas do Direito da União Europeia, pelo que deverá ser parcialmente anulada.
- g) Que a Autoridade Tributária e Aduaneira está subordinada e vinculada à Constituição da República Portuguesa, bem como à Lei, como resulta da conjugação do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), com o artigo 8.º, da Lei Geral Tributária (LGT), pelo que entende impender sobre esta um dever de respeito à Constituição e à Lei.
- h) Que por força do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, se verifica a incorporação (recepção) do Direito da União Europeia na ordem jurídica nacional, pelo que tais normas se tornam parte integrante do Direito português, passando a ser aplicáveis na ordem

interna, assumindo-se como vinculativas e obrigatórias para todos os sujeitos submetidos à jurisdição portuguesa, bem como para o Estado português em todas as suas dimensões (poderes legislativo, executivo, judicial).

- i) Que, assim, o Direito da União Europeia se assume como vinculativo e obrigatório para qualquer entidade pública ou privada, bem como prevalece sobre o Direito interno infraconstitucional, em caso de conflito entre ambos, devendo o mesmo ser interpretado em conformidade com o Direito da União Europeia.
- j) Que, por um lado, o n.º 2 do artigo 26.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) dispõe que *“O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados”* e, que por outro, o artigo 110.º, do TFUE, estabelece que *“Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares (...)”*.
- k) Que, por um lado, é proibida a criação de entraves à circulação, em particular, a criação interna de encargos que encareçam os produtos oriundos de outros Estados-membros e, por outro, proíbe-se um tratamento diferenciado (e desfavorável) dos produtos oriundos de outros Estados-membros, face aos produtos internos/nacionais (similares).
- l) Que na determinação da taxa de ISV aplicável, as disposições legais aplicáveis deverão ser aplicadas e interpretadas com a redação que tinham no momento em que o imposto se tornou exigível, ou seja, em 01-11-2021, sendo que as taxas não incidem sobre o valor do automóvel, mas antes, têm por base os centímetros cúbicos (cm³) associados à cilindrada (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro (componente ambiental), tendo sido estruturadas em taxa normal, taxa intermediária, taxa reduzida e taxa para veículos usados.

- m) Que a *ratio* do n.º1 do artigo 11.º do CISV está na «reprodução aproximada», para os veículos usados admitidos, da depreciação/desvalorização sofrida pelos veículos usados produzidos em Portugal, com conseqüente redução do imposto a pagar, pelo que atendendo à aparente falta de regulamentação legal, e à grande importância de determinar o grau de depreciação/desvalorização associada a um veículo usado produzido em Portugal, revela-se indispensável o recurso à Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio.
- n) Que o artigo 110.º, do TFUE, só resultará violado na medida em que se demonstre a criação interna pelo Estado português de entraves à circulação de mercadorias, que impliquem, nomeadamente, um encarecimento dos produtos vindos de outros Estados-membros da União Europeia, sendo que aqui existem entraves que envolvem um tratamento discriminatório dos produtos oriundos de outros Estados-membros, dado implicarem o favorecimento/proteção das mercadorias produzidas em Portugal.
- o) Que atenta a jurisprudência citada do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), bem como a resultante do Supremo Tribunal Administrativo, por um lado, o ISV deve acautelar convenientemente, para efeitos de apuramento, a desvalorização real dos veículos usados, quer se tratem de veículos usados produzidos em Portugal, quer se tratem de veículos admitidos e, por outro, no que respeita a veículos usados produzidos em Portugal, o valor do imposto encontra-se contido no valor de mercado do veículo.
- p) Além disso, dele resulta ainda que a determinação da desvalorização dos veículos faz-se de formas diferentes, no caso dos usados admitidos, segue-se o n.º 1 do artigo 11, não aplicável aos veículos usados produzidos em Portugal, pelo que a previsão no n.º 1 do artigo 11.º de taxas de redução de imposto diferentes para cada uma das componentes de ISV não comporta por si só a existência de um regime discriminatório.

- q) Que, por último, a determinação da existência de um regime discriminatório passa pela demonstração de que o montante de imposto apurado para veículo admitido excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes, já matriculados no território nacional, o que pode resultar do facto do imposto ser calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo admitido.
- r) Que o veículo alvo da liquidação em crise possuía 6 anos, pelo que, a fim de determinar o valor residual de imposto de um veículo usado produzido em Portugal com as mesmas características (similar), importa considerar o valor de imposto apurado como novo (na introdução ao consumo): 15.408,99 €, a que se deverá aplicar a taxa acumulada de desvalorização prevista na tabela que consta da Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, associada aos 6 anos, que é de 70%, e de onde resultará uma redução de € 10.786,29.
- s) Que se subtraindo os € 10.786,29 aos € 15.408,99 apura-se o valor de imposto residual de um veículo usado com 6 anos produzido em Portugal, que se fixa em € 4.622,70.
- t) Que tendo o Requerente suportado o imposto de € 7.618,94, no âmbito da admissão do veículo objeto da liquidação em crise, pelo que se subtraindo o valor de imposto residual de um veículo usado com 6 anos produzido em Portugal (€ 4.622,70), obtém-se o valor de € 2.996,24, pelo que o ISV pago por um veículo usado admitido é superior ao imposto pago por um veículo usado produzido em Portugal com as mesmas características (similar), em € 2.996,24.
- u) Que da conjugação dos artigos 7.º e 11.º, n.º 1, do CISV, nasce um regime discriminatório, na medida em que se consagram regimes diferenciados no que respeita à redução do imposto, dado existirem métodos diferentes de determinação da depreciação associada a veículos admitidos e a veículos produzidos em Portugal e, bem assim, que tal regime discriminatório tem impacto concreto no imposto

apurado, uma vez que o valor de imposto a ser pago por um veículo admitido é superior ao valor apurado para um veículo produzido em Portugal, o que faz com que os veículos produzidos em Portugal sejam beneficiados e assim prejudicados os admitidos, na medida em que não se tem em conta a depreciação real dos veículos usados admitidos.

- v) Que assim se cria um entrave interno à livre circulação de mercadorias, na medida os veículos admitidos são encarecidos à sua entrada no consumo em Portugal, uma vez que o valor de ISV associado a estes é mais elevado por comparação aos veículos produzidos em Portugal, dado existir um regime discriminatório que favorece/protege os veículos produzidos em Portugal, afetando-se a normal concorrência no mercado.
- w) Que se verifica a violação de norma da União Europeia, pelo que devem as normas que compõem o regime interno discriminatório aplicável ser desaplicadas ao caso concreto, nomeadamente, o n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, uma vez que o imposto deve ser calculado seguindo o regime aplicável a veículos produzidos em Portugal, e, por conseguinte, deve o valor de imposto pago a mais ser devolvido ao sujeito passivo.
- x) Que resulta da conjugação dos artigos 7.º e 11.º n.º 1, do CISV, aplicável exclusivamente a veículos admitidos, viola o artigo 110.º do TFUE, pelo que se verifica a sua ilegalidade, padecendo a liquidação de ISV em causa do vício de violação de lei.
- y) Que sendo ilegal e parcialmente inválida, deve a liquidação de ISV em crise ser parcialmente anulada no montante que excede o valor apurado relativamente a um veículo produzido em Portugal com as mesmas características (similar), na medida em que o regime discriminatório pelo qual se apurou o valor em excesso pago em sede de ISV tem de ser desaplicado, reembolsando-se o sujeito passivo no montante correspondente ao imposto pago em excesso.

- z) Que, nos termos do artigo 43.º, da LGT, são devidos juros indemnizatórios a favor do Requerente, à taxa legal, desde a data de pagamento do imposto até à integral reembolso da quantia a ser devolvida ao Sujeito passivo, sendo calculados com base no valor a reembolsar.
5. Em 14 de fevereiro de 2025, após notificação à Requerida para apresentação de Resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, pelo que à mesma não compete o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação, o que na sua perspetiva só pode ser determinado em sede de execução da decisão.
- b) Que, assim, não compete ao tribunal arbitral pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes e cálculo de imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de atos de liquidação de ISV, o que nessa parte consubstancia uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.
- c) Que estão sujeitos ao imposto, automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas e são sujeitos passivos do imposto os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos – o que é o caso do veículo dos autos.

- d) Que, por um lado, o facto gerador do imposto resulta do fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal e, por outro, a exigibilidade do imposto ocorre no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada no momento da apresentação da DAV pelos particulares.
- e) Que na introdução no consumo de veículos usados, que sejam objeto de admissão no território nacional, aplica-se, no âmbito do regime geral de tributação, o vertido nos artigos 7.º e 11.º do CISV, que estabelecem as taxas aplicáveis aos veículos usados.
- f) Que não existem dúvidas que era devido pelo Requerente o pagamento de ISV e, que bem assim, o ato de liquidação foi praticado tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, as quais são conformes com o Direito da União Europeia, pelo que não as podia deixar de aplicar por força do princípio da legalidade (vinculação à lei).
- g) Que, portanto, o ato de liquidação não pode ser considerado ilegal, porque, por um lado, o mesmo foi efetuado de acordo com o quadro legal interno vigente, bem como encontra-se em total consonância com o Direito da União Europeia, e, por outro, não foi proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária (em concreto, do artigo 110.º do TFUE).
- h) Que não existe qualquer vazio legal que permita o recurso ao vertido na Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, para determinar como devem ser efetuados os cálculos referentes ao ISV, que estão devidamente consagrados no CISV e a referida portaria aplica-se à aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão social, tendo subjacente a equivalência pecuniária do rendimento em espécie, pelo que não tem qualquer remota afinidade ou ínfimo elo de correspondência jurídica ou material com a desvalorização comercial dos veículos para efeitos de tributação em sede de ISV.

- i) Que é de concluir que o caso dos autos se encontra clara e expressamente previsto na lei, inexistindo qualquer lacuna e, bem assim, que o Requerente conhece os cálculos efetuados para o apuramento do imposto, constantes da DAV.
- j) Que não seria aplicar analogicamente a portaria 383/2003, de 14 de maio, visto que a mesma se encontra proibida, conforme decorre do artigo 11.º, n.º 4 da LGT, que estabelece que *“as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”*.
- k) Que 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 da União Europeia.
- l) Que a liquidação de ISV n.º 2021/..., ao aplicar o artigo 11.º, n.º 1 do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional em vigor e com o Direito da União Europeia, 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 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.
- m) Que para aferir se o regime vertido no artigo 11.º do CISV é ou não é compatível com as exigências do Direito da União Europeia, é necessário atender às situações de facto do caso concreto, por ser tal condição de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados admitidos de outros Estados-Membros e o valor do ISV implícito em

veículos usados equivalentes presentes no mercado nacional, por forma a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para aqueles perante estes.

- n) Que impendia sobre o sujeito passivo do ISV a demonstração de que o ISV incidente sobre o veículo objeto do PPA é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, o que a mesma não logrou provar.
- o) Que é forçoso concluir que, no caso concreto, a liquidação de ISV n.º 2021/... não se encontra ferida de qualquer vício, tendo sido elaborada de acordo com as normas legalmente em vigor (previstas no CISV) e em consonância com o Direito da União Europeia, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto no artigo 89.º n.º 1 e n.º 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º n.º 1 al. a), d) e e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.
- p) Que inexistente qualquer dever de reembolso por parte da Requerida ao Requerente, bem como não são devidos juros indemnizatórios ao abrigo artigo 43.º da lei Geral Tributária, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto no artigo 89.º n.º 1 e n.º 3 do CPTA, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º n.º 1 al. a), d) e e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.
- q) Que o Requerente não logra em momento algum fazer prova do que alega, não tendo apresentado quaisquer elementos/documentos que permitissem aquilatar da desvalorização comercial de veículo idêntico no mercado nacional de veículos usados, e a demonstrar que a tributação resultante da percentagem de desvalorização da componente ambiental, em percentagem inferior à componente cilindrada origine (por força do valor do ISV residual incorporado em veículos usados equivalentes já presentes no mercado nacional), um tratamento desvantajoso comparativamente ao veículo automóvel introduzido no consumo pelo Requerente.

- r) Que, em suma, deverá ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado.
6. Por despacho arbitral, de 18 de fevereiro de 2025, foi o Requerente convidado, querendo, a pronunciar-se sobre a matéria de exceção invocada pela Requerida com a Resposta apresentada.

Em 28 de fevereiro de 2025, a Requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção, sustentando em síntese o seguinte:

- a) Que atendendo ao pedido formulado o que está em causa nos presentes autos é uma liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV), emitida pela AT (Serviços Aduaneiros - Alfândega de Aveiro), sendo que é esse ato tributário que veio a ser impugnada pelo sujeito passivo.
- b) Que o “*pedido de reembolso do imposto pago em excesso*” corresponde meramente a uma decorrência da anulação (parcial) do ato de liquidação, não possuindo verdadeira autonomia face ao pedido de anulação parcial, representando uma mesma utilidade económica e desembocando num mesmo efeito jurídico.
- c) Que o mesmo não constituirá um verdadeiro pedido autónomo de condenação, pelo que sendo certo que o tribunal arbitral apenas possui competência anulatória, tendo igualmente, como não podia deixar de ser, competência para declarar a inexistência e a nulidade, e inclusive para conhecer da inconstitucionalidade.
- d) Que deve improceder a pretensão da Requerida, na medida em que foi formulado no PPA um pedido exclusivamente anulatório, apenas se destacando uma parte do conjunto de efeitos em que tal pretensão se desemboca, a da reconstituição natural, e a dos juros indemnizatórios.

- e) Que, a admitir-se, hipoteticamente, a tese exposta pela AT, a verdade é que, perante a situação concreta, a exceção dilatória de incompetência material alegada provocaria a absolvição da instância apenas relativamente ao suposto pedido condenatório autónomo, mas não prejudicaria o pedido de anulação, pelo que, relativamente a este último, é possível conhecer do mérito da causa.
- f) Que o facto de a AT ter aplicado a legislação em vigor não obsta à ilegalidade da liquidação em crise, na medida em que a legislação ao abrigo da qual foi emitida (regime que nasce da conjugação do artigo 7.º e 11.º do CISV) viola o Direito da União Europeia (artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia - TFUE) e, naturalmente, o facto de tal legislação ser ou ter sido aplicada não apaga a mencionada violação.
- g) Que resulta do Despacho n.º 399/23 de 6 fevereiro de 2024, proferido pelo TJUE, nos termos do qual *“(...) O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre veículos, quando é aplicado a um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.”*
- h) Que atendendo à jurisprudência que transcreve, é de concluir que, concretamente, poderá o artigo 11.º (conjugado com o artigo 7.º) do CISV violar o artigo 110.º do TFUE, desde que tal seja concretamente demonstrado, em específico, desde que se demonstre que o valor de ISV apurado em sede de liquidação é superior ao *“(...) valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados (...)”*, demonstração essa que se procurou fazer no PPA.

- i) Que o recurso à Portaria 383/2003, de 14 de maio, justifica-se pelo facto de o artigo 11.º do CISV apenas se aplicar aos veículos admitidos, isto é, aos veículos usados que provenham de outros Estados-Membros da União.
 - j) Que não nos encontramos no âmbito da analogia proibida, visto que tal limitação não surge no âmbito da reserva de competência da AR, mas sim no âmbito da reserva de lei em sentido formal (forma de lei), sendo que a matéria integrada com recurso à Portaria não se reporta nem à incidência, nem à taxa, nem aos benefícios fiscais, nem às garantias dos contribuintes.
 - k) Que existe uma enorme afinidade entre o conteúdo da portaria com o problema em causa nos autos, na medida em que tal fórmula permite determinar a depreciação sofrida por um veículo usado, pelo que não só existe essa afinidade, como parece a fórmula de apuramento do valor de mercado mencionada ser autonomizável da sua função «de origem», sendo assim plenamente aplicável ao problema.
 - l) Que está fundamentado o recurso à Portaria em causa, não se encontrando por esse motivo os cálculos efetuados com recurso à mesma de modo algum inquinados.
 - m) Que atendendo à complexidade da prova, que envolve conhecimentos técnicos que o Sujeito passivo não possui, não existe qualquer insuficiência em matéria de prova.
 - n) Que devem as exceções perentórias invocadas ser julgadas improcedentes.
7. Em 28 de fevereiro de 2025 (notificado em 3 de março de 2025), foi proferido despacho com o seguinte conteúdo:

Em face da inexistência de produção de prova testemunhal a realizar-se nos presentes autos, dispensa-se, por falta de objeto, a reunião a que se refere o art.º 18º do RJAT. Ademais, à luz do disposto nos artigos 16º, a. c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, além de ficar dispensada a referida reunião do Tribunal com as partes, indefere-se

o pedido de nomeação e consulta de perito/especialista, para os efeitos requeridos, uma vez que do mesmo não resulta qualquer efeito útil para os presentes autos. Igualmente, tal dispensa funda-se no facto de que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais; e que o contraditório, relativamente à defesa por exceção, foi já exercido.

Notifica-se as partes, para querendo, apresentarem alegações escritas, em simultâneo, no prazo de 10 (dez) dias.

Notifica-se a Requerente para, em igual prazo, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, dando de tal conhecimento ao processo.

Após essa data será proferida a decisão arbitral, no prazo legal.

8. Em 13 de março de 2025, o Requerente procedeu ao pagamento da taxa arbitral subsequente.
9. Em 14 de março de 2025, a Requerente veio apresentar as suas alegações, mantendo a respetiva posição já expressa no Pedido de Pronúncia Arbitral e na resposta à matéria de exceção, bem como nas alegações apresentou reclamação com o seguinte conteúdo:
 1. *No dia 28.02.2025 proferiu este Tribunal arbitral despacho através do qual indeferiu meio de prova, em específico pericial (nomeação e consulta de perito/especialista), requerido pelo Sujeito passivo, e constante do requerimento probatório apresentado com o PPA.*
 2. *Vem assim o Sujeito passivo impugnar, através da presente Reclamação, tal decisão de indeferimento de meio de prova contida no despacho mencionado.*
 3. *Sendo indiscutível que sobre as partes recai o ónus da prova, isto é, o ónus de demonstração dos factos que alegam, quer sejam constitutivos, modificativos e/ou extintivos de direitos, nos termos do artigo 74.º n.º 1 da*

LGT.

- 4. A verdade é que a atividade instrutória atinente à demonstração dos factos alegados pelas partes compete também ao Tribunal, o qual, atento o disposto nos artigos 13.º do CPPT e 99.º n.º 1 da LGT, deve realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade material, assim se afirmando, sem margem para dúvidas, o princípio da investigação/inquisitório no domínio do processo tributário.*
- 5. Por outro lado, a demonstração (prova) dos factos alegados deverá ser feita com recurso aos meios de prova legalmente admissíveis, e naturalmente, dentro desses, dos que estiverem disponíveis às partes.*
- 6. No âmbito do processo judicial tributário compete ao Juiz avaliar, casuisticamente, se é legalmente admissível a produção dos meios de prova oferecidos pelas partes, e, em caso afirmativo, aferir da necessidade da sua produção em face das questões colocadas, sempre tendo presente que a instrução tem por objeto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa, tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão ou questões de direito.*
- 7. Atendendo ao exposto, entendemos que não deveria o meio de prova requerido ter sido indeferido, como melhor demonstraremos.*
- 8. Primeiramente, é importante mencionar que a perícia requerida nos parece indispensável, na medida em que permite demonstrar sem grande espaço para dúvidas que existem veículos com primeira matrícula atribuída em Portugal comercializados no mercado de veículos usados cujo imposto contido no seu valor de mercado é inferior ao ISV liquidado relativamente a veículos admitidos.*
- 9. Mais do que isso, para além dessa demonstração em abstrato, permitiria igualmente uma demonstração em concreto comparando o veículo em causa nos presentes autos com veículos iguais ou semelhantes com primeira*

matrícula atribuída em Portugal e comercializados no mercado nacional de veículos usados.

- 10. Nestes termos, parece de concluir pela utilidade e essencialidade do meio de prova (perícia) requerido, dado permitir elucidar e demonstrar factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa, tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão ou questões de direito.*
- 11. Ademais, a matéria em discussão nos presentes autos envolve conhecimentos técnicos ligados ao mercado nacional dos veículos usados, nomeadamente conhecimentos quanto à sua composição, bem como relativos à depreciação dos veículos (em específico, a sua quantificação) e fatores associados à mesma.*
- 12. Assim, para além de útil e essencial, revela-se o meio de prova requerido totalmente adequado à demonstração dos factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa.*
- 13. Em segundo lugar, releva indicar que o meio de prova em causa, para além de útil e adequado, é também necessário.*
- 14. As partes apenas podem fazer uso dos meios de prova que se encontrem disponíveis, sendo que, no caso concreto, desconhecemos outros meios de prova de que se possa valer o Requerente.*
- 15. Deste modo, perante a ausência de outros meios de prova, não resta senão concluir pela absoluta necessidade e indispensabilidade do meio de prova requerido.*
- 16. Atendendo ao cenário esboçado, e tendo em conta o princípio do inquisitório (já mencionado), bem como o Direito à Prova, estribado do princípio da tutela jurisdicional efetiva contido no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), deveria o meio de prova ter sido admitido.*
- 17. Por fim, a rejeição de meio de prova requerido, que se tem por essencial e*

indispensável para a decisão da causa, dado permitir explicar e demonstrar factos controvertidos essenciais para o exame e decisão da causa, implicaria a criação de uma situação inaceitável e ilícita de défice instrutório.

18. A verdade é que, e salvo o devido respeito, sem tal meio de prova, a decisão sobre a matéria de facto e por conseguinte a decisão final (a ser emitidas) assentaria numa fraca base instrutória que não permitiria justificar ou fundamentar tal decisão.

19. Em suma, e com o devido respeito, revela-se a decisão de indeferimento do meio de prova requerido ilegal, uma vez que, trata-se de meio de prova essencial e indispensável à decisão da causa, originando a sua rejeição uma situação ilícita de défice instrutório.

20. Nestes termos, vem-se requerer que a decisão em causa seja revogada e substituída por outra que admita o meio de prova requerido.

21. Note-se, para terminar, que todas as disposições normativas invocadas são aplicáveis em sede arbitral mediante aplicação do artigo 29.º do RJAT.

10. Em 14 de março de 2025, a Requerida apresentou alegações, mantendo a posição já expressa na Resposta apresentada, bem como sob o conteúdo da reclamação do Requerente, referiu que:

14. Resultando, perante a evidência das normas em vigor e dos autos, desnecessária a produção de prova pericial – a este propósito, note-se que, aquando a formulação do respetivo requerimento probatório, inserido no pedido de pronúncia arbitral, o Requerente fez tal produção de prova depender, como não poderia deixar de ser, do duto entendimento do tribunal arbitral, afirmando “Em suma, caso este Tribunal o considere necessário, pretende-se melhor demonstrar, através da consulta de perito, o referido em 95. a 111” (sic) e, ao abrigo dos princípios do inquisitório, da livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de

prova necessárias, o tribunal arbitral entendeu, de forma fundamentada (e justificadamente), indeferir tal pedido mediante duto despacho junto aos autos a 2025-02-28, pelo que, salvo duto e melhor entendimento, carece de fundamentos de facto e de Direito qualquer reclamação apresentada pela Requerente quanto a esta matéria;

15. Mais se acrescenta, por fim e para o que ora releva, que, confrontando-se o teor dos artigos 81.º, 112.º e a súmula do 92.º do pedido de pronúncia arbitral com o vertido nos artigos 74.º a 81.º do requerimento do Requerente junto aos autos a 2025-02-28, bem como o discorrido em sede de alegações e reclamação apresentadas a 2025-03-13, não aceita nem concede a ora Requerida qualquer tentativa de ampliação da causa de pedir por parte do Requerente que possa eventualmente entender-se encontrar-se aí vertida;

- 11.** Sobre as alegações da Requerida, veio o Requerente em 18 de março de 2025 sustentar que tendo as Partes sido notificadas do despacho para alegações em 3 de março de 2025, a Requerida tendo apresentado as suas alegações em 14 de março de 2025, o fez de forma extemporânea, pelo que veio requerer o desentranhamento.

Por seu lado, a Requerida em 19 de março de 2025, veio sustentar que as notificações eletrónicas em processos pendentes se presumem feitas no terceiro dia posterior ao do seu envio, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja. Assim, refere que ao contrário do alegado pelo Requerente, a notificação foi expedida pelos serviços do CAAD em 3 de março de 2025, pelo que a mesma se considera efetuada em 6 de março de 2025. Conclui, conseqüentemente, que o prazo de 10 dias se iniciava no primeiro dia útil seguinte, ou seja, o dia 7 de março de 2025, sendo que o último dia do prazo seria o dia 17 de março de 2025, uma vez que o dia 16 de março de 2025 era dia não útil (domingo). Em síntese, sustenta que deve o requerimento apresentado pelo Requerente ser indeferido, por totalmente infundado.

II. SANEAMENTO

- 12.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).
- 13.** Para efeitos de saneamento do processo cumpre começar por decidir as reclamações apresentadas pelo Requerente quanto ao indeferimento da produção de prova pericial, bem como quanto à apresentação extemporânea ou não das alegações da Requerida. E, em seguida apreciar a matéria de exceção, começando-se pela exceção de dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.
- 14.** A apreciação das reclamações/requerimentos serão efetuadas, desde já, pela ordem temporal por que ocorreram, sendo que a apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

II.1 DA RECLAMAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

- 15.** Por despacho arbitral de 28 de fevereiro de 2025 (notificado em 3 de março de 2025), foi proferido despacho arbitral, no âmbito do qual, nos termos do disposto no artigo 16.º, al. c), do RJAT, e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, indeferiu o pedido de nomeação e consulta de perito/especialista, para os efeitos requeridos. O tribunal dentro da sua livre apreciação entendeu não resultar qualquer efeito útil para os presentes autos. Referiu ainda que tal dispensa se fundamenta no facto de que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais.
- 16.** Ora, diferentemente, o Requerente veio entender de modo diverso, referindo a título

conclusivo que a decisão de indeferimento do meio de prova requerido é ilegal, uma vez que se trata de meio de prova essencial e indispensável à decisão da causa, originando a sua rejeição uma situação ilícita de défice instrutório. Pelo que veio requerer que a decisão em causa teria de ser revogada e substituída por outra que admita o meio de prova requerido.

Cumprido decidir.

17. Com efeito, não assiste razão ao Requerente, desde logo, porque ao abrigo do RJAT, nomeadamente, das alíneas c) e e) do RJAT, “*Constituem princípios do processo arbitral: (...) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas; [e] (...); A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros*”.
18. Assim, atendendo à posição das partes, tem o tribunal autonomia na condução do processo arbitral, pelo que dentro desse princípio entende que tal diligência de produção de prova pericial não apresenta pertinência, sendo certo que não pode ser fundamento para tal pretensão a maior complexidade da prova a realizada. Diga-se a este propósito que poderiam ter sido apresentados meios de prova facilmente acessíveis ao Requerente, para prova do excesso do montante do valor residual, como a informação constante das publicações especializadas do setor ou, em alternativa, por informação oficial proveniente do Instituto Nacional de Estatística que mostre que, tendo em conta a antiguidade do veículo, o ISV incorporado no veículo a admitir, relativamente a veículo novo similar anteriormente introduzido no consumo, é superior à percentagem de inflação acumulada do Índice de Preços do Consumidor no referido período.

- 19.** Do mesmo modo, também o processo arbitral decorre sob a égide da livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, pelo que sob esse princípio entende o presente tribunal arbitral que é de indeferir a pretensão de produção de prova pericial, por se entender que face ao quadro legal nada acrescentaria, nem pode a mesma ser utilizada para suprir eventuais alegações e/ou complementar prova junto aos autos, que deveria assumir a natureza de prova documental, que competia à Requerente realizar.
- 20.** Com efeito, a prova pericial diz a jurisprudência é aquela que é obtida para o exame ou apreciação de factos por pessoas especialmente competentes em determinadas matérias (peritos), designadas pelo juiz ou pelas partes, devendo ter lugar sempre que para a perceção dos factos sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, devendo, por conseguinte, o juiz indeferir a diligência probatória, rejeitando o meio de prova (perícia), caso entenda que a mesma é “impertinente” ou “dilatatória”. Ora, no caso entende-se que a mesma é impertinente, em face do que acima deixa referido.
- 21.** Ora, em face do quadro legal nacional (CISV e europeu (TFUE) é entendimento deste tribunal que a matéria sobre o qual a entidade pretendia incidir a perícia não carece da intervenção de qualquer perito, porquanto a perceção ou averiguação desses factos, podiam ser assegurados por prova documental, pelo que não competia a este tribunal suprir o ónus da prova que competia ao Requerente.
- 22.** É assim impertinente a perícia que não respeita a factos condicionantes da decisão final ou que, embora a eles respeitando, o respetivo apuramento não dependa de prova pericial, por não estarem em causa os conhecimentos especiais que a aludida prova pressupõe.
- 23.** Em suma, indefere-se a reclamação apresentada.

24. No que concerne à extemporaneidade das alegações apresentadas pela Requerida, também não assiste razão ao Requerente, tendo em consideração que embora o despacho arbitral em questão esteja datado de 28 de fevereiro de 2025, as Partes tomaram conhecimento do mesmo por notificação expedida em 3 de março de 2025. Além disso, a Requerida remeteu as suas alegações em 14 de março de 2025.

25. Com efeito, dispõe o artigo 132.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que *“A tramitação dos processos, incluindo a prática de atos escritos, é efetuada no sistema de informação de suporte à atividade dos tribunais, nos termos definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça.”*. Por outro lado, resulta do artigo 248.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, que *“Os mandatários são notificados por via eletrónica nos termos definidos na portaria prevista no n.º 2 do artigo 132.º, devendo o sistema de informação de suporte à atividade dos tribunais certificar a data da elaboração da notificação, presumindo-se esta feita no terceiro dia posterior ao do seu envio, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja.”*.

26. Igualmente, resulta do artigo 138.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que:

“Quando o prazo para a prática do ato processual terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados, transfere-se o seu termo para o 1.º dia útil seguinte.

27. Posto isto, as citadas disposições legais são plenamente aplicáveis aos presentes autos de arbitragem tributária, por força do artigo 3.º-A, do RJAT, que estabelece, por um lado, que *“No procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações”*. E, por outro lado, que *“Os prazos para a prática de atos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil”*.

28. Consequentemente, sem necessidade de outras considerações, tendo sido a notificação

em causa expedida no dia 3 de março de 2025, a mesma considera-se realizada no dia 6 de março de 2025, iniciando-se a contagem do prazo a 7 de março de 2025. Pelo que o prazo de 10 (dez) dias terminou em 16 de março de 2025, mas por ser dia não útil (domingo), o prazo só terminava a 17 de março de 2025.

29. Portanto, tendo as alegações da Requerida sido remetida a 14 de março de 2025, não são as mesmas extemporâneas, como pretendido pelo Requerente, pelo que se indefere o seu desentranhamento dos presentes autos.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

30. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** O Requerente é uma pessoa singular que titula como adquirente/proprietário da Declaração Aduaneira de Veículo “DAV”, n.º 2021/..., para introdução no consumo em Portugal, emitida em 08.11.2021 [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].
- B.** Em 25-10-2021, o Sujeito passivo adquiriu, proveniente dos Países Baixos (NL), um veículo usado de marca Jaguar Land Rover Limited (Jaguar XF, nome de mercado), pelo valor de € 20.500,00 (vinte mil e quinhentos euros) [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].
- C.** O referido veículo era portador da matrícula definitiva..., emitida pelos serviços competentes do referido Estado-Membro da União Europeia em 13.10.2015 [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].

- D.** O veículo em questão à data da sua aquisição possuía 6 anos [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].
- E.** O veículo automóvel dos presentes autos, corresponde a um veículo ligeiro de passageiros, a gasóleo e com 2993 cm³ de cilindrada, com emissão de gases para a atmosfera, fixada nos 144 g de CO₂ por Km, e com emissão de partículas fixada em 0.0002 g/Km [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].
- F.** O Requerente procedeu à apresentação de declaração aduaneira referente ao veículo em causa (Declaração Aduaneira de Veículo DAV- n.º 2021/...), de onde resultou a atribuição da matrícula portuguesa ... [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].
- G.** Na DAV foram apurados os seguintes valores de ISV, tendo em conta as componentes de cilindrada e ambiental do respetivo imposto [Cfr. Documento n.º 2, Quadro R – Cálculo do ISV, junto com o PPA]:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	2993 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]			9.587,64 €
02. Componente ambiental	144 [co2] x 177.19 [tx] - 19694.01 [ded]			5.821,35 €
03. Taxa aplicável da tabela	(9587.64€ + 5821.35€)	100%		15.408,99 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 6 a 7 anos	(9587.64€ * 100%) * 60%	60%		5.752,58 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 6 a 7 anos	(5821.35€ * 100%) * 35%	35%		2.037,47 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 6 a 7 anos	0€ * 0%	0%		0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 - 05a]				7.618,94 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				7.618,94 €

- H.** O valor de ISV sem consideração das reduções ascendia ao valor de € 15.408,99 (quinze mil quatrocentos e oito euros e noventa e nove cêntimos [Cfr. Documento n.º 2, Quadro R – Cálculo do ISV, campo 03, junto com o PPA]

- I.** O cálculo do ISV em causa considerou, na componente “Redução de Anos de Uso”, para a componente cilindrada percentagens maiores de dedução do que na componente ambiental, ou seja 60% para a componente cilindrada e 35% para a componente ambiental.
- J.** Que o 11.º do CISV apenas se aplica aos veículos admitidos, isto é, aos veículos usados que provenham de outros Estados-Membros da União, não sendo aplicável aos veículos usados do mercado nacional.
- K.** Que existe uma lacuna legal, que justifica o recurso à Portaria 383/2003, de 14 de maio.
- L.** Que da aplicação da Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, aplicável por analogia, para um veículo automóvel com 6 (seis) anos de antiguidade, resulta uma desvalorização acumulada de 70%, a que corresponderá uma redução de € 10.786,29 (dez mil setecentos e oitenta e seis euros e vinte e nove cêntimos).
- M.** Que existe, no caso em apreço, um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados, face aos automóveis usados “nacionais”.
- N.** Os Serviços Aduaneiros da Alfândega de Aveiro procederam à emissão da liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV), com o n.º 2021/..., no valor de € 7.618,94 (sete mil seiscentos e dezoito euros e noventa e quatro cêntimos) [Cfr. Documento n.º 2, junto com o PPA].
- O.** O valor apurado em sede de ISV, referente à liquidação n.º 2021/..., foi pago em

05.11.2021 pelo Requerente, através do seu representante B... (NIF...) [atento que o facto alegado pelo Requerente não foi impugnado pela Requerida].

P. O Requerente apresentou pedido de Revisão de ato tributário, em 04.04.2024, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), com vista à anulação (parcial) da liquidação. [Cfr. Documento n.º 3, junto com o PPA].

Q. O pedido de Revisão de ato tributário não foi até à presente data objeto de decisão pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo desde a sua apresentação decorrido o prazo de decisão de 4 meses.

R. Em 02.11.2024, o Requerente apresentou Pedido de Pronuncia Arbitral, o qual deu origem aos presentes autos.

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

31. Não existem factos não provados relevantes para a decisão.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

32. Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

33. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

34. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

IV. DO DIREITO

A. DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

35. O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) procedeu à introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

36. Com efeito, a arbitragem em matéria tributária fixa com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida, tal como se refere no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

37. A competência dos tribunais arbitrais está prevista no artigo 2.º do referido diploma legal, que refere que:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

c) (Revogada.)

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.”

38. O âmbito da jurisdição arbitral tributária, como refere a decisão arbitral proferida no processo n.º 669/2015-T:

“(…)ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a).”

39. Significa isto que, o tribunal arbitral apenas tem competência, ao abrigo do RJAT, para apreciar a declaração de ilegalidade de:

a) Liquidação de tributos;

b) Autoliquidação;

c) Retenção na fonte;

d) Pagamento por conta;

e) De atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;

f) De atos de determinação da matéria coletável; e

g) de atos de fixação de valores patrimoniais.

40. Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de abril, ficaram vinculados os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade.
41. Na referida Portaria estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.
42. Com efeito, segundo Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, em *Cadernos de Justiça Tributária n.º 00, abril/junho de 2013, no artigo “O âmbito material da arbitragem tributária”*:

“nos termos da alínea a) do n.º 1, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões que se prendam com a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta. O âmbito material da arbitragem tributária, recortado por esta alínea, corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando-se perante questões que podem simultaneamente ser objecto de arbitragem e impugnação judicial. De facto, pode ler-se neste preceito do CPPT que o processo judicial tributário compreende “a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os paraíscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta”.

43. Assim, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual é o mesmo competente para decidir questões relacionadas apenas com a ilegalidade dos atos acima indicados.
44. Ora, a Requerida sustenta, entre o demais, que:

“Peticionando o Requerente o reembolso parcial no valor de € 2.996,24 que, de acordo com a tese que defende, seriam devidos por conta do montante do imposto que teria sido pago em excesso.”

(...) o âmbito da ação arbitral prevista no RJAT não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação (o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão) – vide artigo 2.º do RJAT”

45. Por seu lado, o Requerente, entre o demais, sustenta que:

“6. O Pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade de atos de liquidação (no caso, a liquidação de ISV n.º 2021/...), como resulta da alínea a). do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

7. Ora, foi exatamente isso que Sujeito passivo requereu, a declaração de ilegalidade, no caso concreto, parcial, da liquidação em crise.

(...)

15. Atendendo ao exposto, o “pedido de reembolso do imposto pago em excesso” nada mais é do que uma decorrência da anulação (parcial) do ato de liquidação, não possuindo verdadeira autonomia face ao pedido de anulação parcial, representando uma mesma utilidade económica e desembocando num mesmo efeito jurídico.

16. Desta forma, não constituirá um verdadeiro pedido autónomo de condenação, sendo certo que o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) apenas possui competência anulatória, tendo igualmente, como não podia deixar de ser, competência para declarar a inexistência e a nulidade, e inclusive para conhecer da inconstitucionalidade.

Vejamos, pois, a quem assiste razão.

46. Em causa está assim o objeto dos presentes autos, que se encontra delimitado pelo pedido e pela causa de pedir do pedido de pronúncia arbitral. Ora, *in casu*, o Requerente formula o seguinte pedido:

“III. DO PEDIDO

129. Com base no exposto, requer-se

- **A anulação parcial da liquidação de ISV n.º 2021/...**, dado a mesma padecer do vício de violação de lei, uma vez que se viola o artigo 110.º do TFUE, sendo por consequência, ilegal e parcialmente inválida;
- O reembolso por parte da Fazenda Pública do imposto pago em excesso, no valor de 2.996,24 €;
- A condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios.

Nestes termos e nos melhores de direito, requer-se que V. Exas. se dignem a admitir o presente pedido de pronúncia arbitral, por preenchidos todos os pressupostos processuais, e o **julguem totalmente procedente por fundamentado e provado de facto e de direito, sendo, a liquidação em crise parcialmente anulada e, consequentemente, a Fazenda Pública condenada no pagamento de 2.996,24 € a título de reembolso, bem como em juros indemnizatórios.**” [negrito nosso].

47. Do introito da sua petição inicial do pedido de pronúncia arbitral consta expressamente:

“(…) tendo o seu pedido de Revisão de Ato Tributário, referente à **liquidação de ISV n.º 2021/...**, sido tacitamente indeferido, vem, ao abrigo e para efeitos do disposto no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária (RJAT), apresentar:

PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

com vista à **impugnação de tal liquidação**” [negrito nosso].

48. Na fundamentação, entre o demais, o Requerente alega que:

“Assim, face ao exposto e atendendo ao caso concreto objeto dos presentes autos, é forçoso concluir que o artigo 110.º do TFUE resultará violado pelo direito interno português, em específico os artigos 7.º e 11.º do CISV, apenas se da conjugação das mencionadas disposições do Código do ISV resultar um tratamento discriminatório dos veículos usados admitidos em Portugal, face aos veículos produzidos em território português, que consequentemente envolva a criação de entraves à circulação que impliquem o favorecimento/proteção dos veículos produzidos em Portugal, através (nomeadamente) do encarecimento dos veículos admitidos;

49. Consequente, torna-se evidente que estando em causa ação em que se solicita a pronúncia do Tribunal Arbitral quanto ao ato de liquidação, os factos correspondentes à identificação do ato tributário em causa representam factualidade essencial, por isso integrante da causa de pedir, o qual vem devidamente concretizado. Daí se retira que o pedido apresentado pelo Requerente diz respeito à declaração de ilegalidade parcial da liquidação de ISV, suportada pela Declaração Aduaneira de Veículo 2021/... .
50. Considerando que o objeto dos presentes autos reporta-se ao ato de liquidação de ISV, subjacente à referida Declaração Aduaneira de Veículo, ao qual é imputada a sua ilegalidade por violação do Direito da União Europeia, diretamente aplicável no ordenamento jurídico português, nomeadamente, a violação do artigo 110.º, do TFUE, entende-se que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar a pretensão do Requerente, que se consubstancia na declaração de ilegalidade do ato de liquidação do ISV já identificado, concluindo-se pela improcedência da exceção suscitada pela AT, relativa à incompetência absoluta deste Tribunal Arbitral em razão da matéria.

B. DA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 110.º DO TRATADO DE FUNCIONAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA

51. O Requerente solicita a anulação parcial da liquidação e reembolso do imposto pago em excesso, com fundamento na violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Com efeito, o identificado artigo consagra que:

“Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.”

52. Acrescenta ainda que nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras

produções. Analisemos, por isso, o regime legal para aferir da eventual violação do princípio da não discriminação ínsito no artigo 110.º do TFUE, nomeadamente no que concerne à componente ambiental.

- 53.** A questão da conformidade com o direito da União Europeia das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado Membro já foi objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia. Na vigência do revogado imposto automóvel, o Tribunal considerou que:

“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.” [Ac. de 09.03.1995, proc. C-345/03).

- 54.** No mesmo sentido, em 2001, o TJUE declarou que:

“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional” [Ac. de 2202-2001, proc. C-393/98]

- 55.** Relativamente aos critérios, incluindo a componente ambiental, o Tribunal de Justiça da UE considerou também que:

“No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objetivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo. Contudo, o imposto automóvel não deve onerar mais os produtos

*provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.”
(Ac. de 05-10-2006, processos pensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).*

56. Sobre o sistema nacional de tributação automóvel, nomeadamente a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, o Tribunal de Justiça decidiu:

“26 Para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional [v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida].

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

28 Daqui resulta que a República Portuguesa aplica aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação no qual, por um lado, o imposto devido por um veículo utilizado há menos de um ano é igual ao imposto que incide sobre um veículo novo similar posto em circulação em Portugal e, por outro, a desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco

anos é limitada a 52%, para efeitos do cálculo do montante deste imposto, independentemente do estado geral real desses veículos.

29 Ora, é facto assente que o valor de mercado de um veículo automóvel começa a diminuir a partir da data da sua compra ou da sua entrada em circulação e que esta diminuição continua para além do quinto ano da sua utilização (v., neste sentido, acórdão de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, n.º 78).

30 Deste modo, a regulamentação nacional em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo a pagar pelos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros para Portugal e utilizados há menos de um ano ou há mais de cinco anos é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos.

31 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que, nos casos referidos no número anterior do presente acórdão, os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE”.

57. Em conclusão, dentro desse anterior quadro legal, viria o Tribunal a declarar que:

“1) A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”[Ac. de 16-06-2016, proc. C-200/15, Comissão Europeia vs República Portuguesa].

58. Em consequência, pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, foi alterada a redação do citado artigo 11.º, do CISV, passando considerar-se a desvalorização do veículo a que a mesma se refere, mas tão-somente quanto à componente cilindrada, ficando agora, de todo, excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental. De acordo com a

nova redação, passou a existir uma redução do imposto na componente ambiental, eliminando-se parcialmente a anterior violação ao artigo 110º do TFUE.

- 59.** Com a nova redação do artigo 11.º, do CISV, surgiram várias decisões contraditórias, pelo que o STA questionou o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) acerca da conformidade com o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) do regime do artigo 11.º do Código ISV, a saber:

“o artigo 110º do TFUE e os comandos ínsitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11º do CISV, que estabeleceu as regras de desvalorização da componente ambiental, mas em que a desvalorização da componente ambiental obedece a critérios distintos da desvalorização da componente da cilindrada, o que implica taxas de desvalorização distintas e, nessa medida, poderá acarretar um efeito discriminatório sobre os veículos usados importados de outros países da União?”. [cfr. Acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 025/23.8BALSBJ]

- 60.** Posteriormente, o TJUE veio notificar o STA do teor da decisão lavrada no Processo C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024 [cfr. Acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 025/23.8BALSBJ - Pleno da Secção de Contencioso Tributário], em que a questão prejudicial era semelhante ao problema que nos presentes autos é suscitada pelo Requerente. Assim, a jurisprudência do Tribunal de Justiça tem sido unânime no sentido de reclamar uma identidade de tratamento – tão próxima da realidade quanto possível – dos veículos usados “importados” face aos veículos usados já matriculados no território nacional com o mesmo tempo de uso, atenta a taxa residual de ISV incorporada nestes últimos. De acordo com o Tribunal de Justiça são diversos os critérios objetivos que os Estados-Membros podem utilizar para determinar essa desvalorização, designadamente a idade, a cilindrada e a classificação assente em considerações ambientais, conforme sucede no Código do ISV. Porém, como acima assinalado, a aplicação destes critérios, incluindo os ambientais, não pode resultar num imposto automóvel que onere mais os veículos oriundos de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

61. Por acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 025/23.8BALSb, o STA julgou procedente o recurso e anulou a decisão recorrida, tendo decidido o seguinte:

“III. (...) Naquela que é uma das últimas alterações introduzidas naquela legislação, por força daquele desiderato, fixou-se o regime que ora se sujeitou ao crivo de conformidade do Tribunal de Justiça da União e que, em resumo, estabeleceu um critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender reflectir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto.

*IV. Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares. É o que se extrai da mencionada decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024, em termos que são, em tudo, equivalentes aos dos presentes autos: “O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de **que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre os veículos, quando é aplicado a um carro usado proveniente de um outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.**” [negrito nosso]*

*V. Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União **será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre***

o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do daquele Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”. 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.” [negrito nosso]

VI. Como está fácil de ver, 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. Sucede que uma tal indagação – que carece de ser feita para se concluir acerca da conformidade ou não com o Direito Europeu – é, forçosamente, de natureza factual, e encontra-se, por imposição legal, não apenas fora do âmbito do presente recurso uniformizador como, inclusivamente, fora do âmbito das competências deste Supremo Tribunal. Assim sendo, importa apenas concluir no sentido da anulação da decisão arbitral recorrida.

III CONCLUSÃO

A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV 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.”

- 62.** No mesmo sentido, também foi a decisão que recaiu no âmbito do acórdão do STA, de 23 de maio de 2024, proferido no Processo n.º 071/23.1BALS - Pleno da Secção de Contencioso Tributário.

63. No caso em apreço dos presentes autos, está em causa a redação dada pela Lei 75-B/2020, de 31 de dezembro. Assim, começando pelo facto gerador e exigibilidade do imposto, nos termos do artigo 5.º e 6.º, do CISV, dispõe-se que:

Artigo 5.º

1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal.

(...)

3 - Para efeitos do presente código entende-se por:

a) «Admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional;

Artigo 6.º

1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada:

a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos;

b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares.

64. Nos termos do artigo 7.º, do CISV, que regula as taxas normais, dispõe-se que:

Artigo 7.º

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

a) Aos automóveis de passageiros;

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

TABELA A

Componente cilindrada

Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 1000	0,99	769,80
Entre 1001 e 1250	1,07	771,31
Mais de 1250	5,08	5 616,80

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (*New European Driving Cycle* — NEDC)

Veículos a gasolina

Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 99	4,19	387,16
De 100 a 115	7,33	680,91
De 116 a 145	47,65	5 353,01
De 146 a 175	55,52	6 473,88
De 176 a 195	141,42	21 422,47
Mais de 195	186,47	30 274,29

Veículos a gasóleo

Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 79	5,24	398,07
De 80 a 95	21,26	1 676,08
De 96 a 120	71,83	6 524,16
De 121 a 140	159,33	17 158,92
De 141 a 160	177,19	19 694,01
Mais de 160	243,38	30 326,67

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (*Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure — WLTP*)

Veículos a gasolina

Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 110	0,40	39,00
De 111 a 115	1,00	105,00
De 116 a 120	1,25	134,00
De 121 a 130	4,78	561,40
De 131 a 145	5,79	691,55
De 146 a 175	37,66	5 276,50
De 176 a 195	46,58	6 571,10
De 196 a 235	175,00	31 000,00
Mais de 235	212,00	38 000,00

Veículos a gasóleo

Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 110	1,56	10,43
De 111 a 120	17,20	1 728,32
De 121 a 140	58,97	6 673,96
De 141 a 150	115,50	14 580,00
De 151 a 160	145,80	19 200,00
De 161 a 170	201,00	26 500,00
De 171 a 190	248,50	33 536,42
Mais de 190	256,00	34 700,00

65. Por seu lado, do artigo 11.º, do CIVS, que estabelece as regras relativas às taxas dos veículos usados, dispõe-se que:

Artigo 11.º

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

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

66. No caso, o Requerente, no entendimento deste tribunal, alegou e provou que, por um lado, a liquidação de ISV contestada foi aplicada uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto (facto provado **I.**). E, por outro lado, diferentemente do que sucedeu nas decisões arbitrais proferidas nos âmbitos dos processos 54/2024-T, de 18 de setembro de 2024, e 162/2024-T, de 14 de outubro de 2024, em que para além da constatação da diferença de regimes de desvalorização, inexistia nos articulados matéria de facto que comparasse os efeitos desses distintos regimes desvalorização 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, tal matéria de facto foi trazida para os presentes autos, tendo a mesma sido dada como provada, nos pontos **H., J., K., L. e M.**

Assim, sendo a solução dos presentes autos terá de ser necessariamente diferente daquela que foi adotada em outros processos, como aquelas acima identificados.

67. Portanto, o Requerente demonstrou que, no caso concreto, a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduziu a favorecer a venda dos veículos usados nacionais, atenta a aplicação a estes últimos de uma maior desvalorização. Ora, conforme resulta do entendimento do TJUE, o ónus da prova impede sobre o Requerente, o que no entendimento deste tribunal foi cumprido.

Senão vejamos.

68. Ora, embora o Requerente não junte alguns meios de prova facilmente acessíveis, e que não apresentariam complexidade excessiva, para a prova do excesso do montante do valor residual, como a informação constante das publicações especializadas do setor ou, em alternativa, por informação oficial proveniente do Instituto Nacional de Estatística que mostre que, tendo em conta a antiguidade do veículo, o ISV incorporado no veículo a admitir, relativamente a veículo novo similar anteriormente introduzido no consumo, é superior à percentagem de inflação acumulada do Índice de Preços do Consumidor no referido período, alega e sustenta com fundamento, no entendimento deste tribunal, para demonstração da situação de discriminação que deveria ser aplicada a Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, em face da existência de lacuna quanto a esta determinação.

69. Na realidade, o Requerente tem razão quando afirma que o artigo 11.º, do CISV, apenas se aplica aos veículos admitidos, isto é, aos veículos usados que provenham de outros Estados-Membros da União, não sendo aplicável aos veículos usados do mercado nacional, pelo que há que encontrar um critério que permita determinar ou não a existência de discriminação (tratamento desigual à luz da jurisprudência do TJUE) entre os veículos automóveis usados admitidos e os veículos automóveis do mercado “nacional”.

- 70.** Por seu lado, a Requerida pugna pela sua não aplicação por inexistência de qualquer afinidade à matéria em questão, bem como por a Lei Geral Tributária vedar a possibilidade de aplicação analógica de lacunas em matéria tributária.
- 71.** Com efeito, a Portaria em questão teve em vista tratar de matéria distinta, nomeadamente, para efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 24.º do Código do IRS, se poder apurar o valor de mercado de viaturas automóveis, para efeitos de se apurar os rendimentos em espécie para efeitos de IRS, designadamente para os casos de aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão social, em que a equivalência pecuniária do rendimento em espécie assim obtido corresponde à diferença positiva entre o respetivo valor de mercado e o somatório dos rendimentos anuais tributados como decorrentes da atribuição do uso com a importância paga a título de preço de aquisição.
- 72.** O seu objetivo é assim determinar o seu valor de mercado, pelo que embora para questão distinta, não se pode afirmar que não exista nenhum tipo de afinidade. Aí se estabelece que esse valor resulta da diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada correspondente ao número de anos do veículo.
- 73.** O veículo em questão tinha 6 anos, à data da sua introdução em Portugal, tal como se deu como provado [facto **D.**, da matéria dada como provada], pelo que considerando o valor de imposto apurado como “novo”, na introdução ao consumo, que corresponde ao valor de € 15.408,99 [facto **H.**, da matéria dada como provada, Quadro R – Cálculo do ISV, campo 03], da aplicação da Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, resultaria uma desvalorização acumulada de 70%, que implicaria uma redução de € 10.786,29 [facto **L.**, da matéria dada como provada – (€ 15.408,99 x 0,70 = € 10.786,29), conforme resulta da tabela constante da identificada portaria:

Idade do veículo	Desvalorização anual	Desvalorização acumulada
0	0,00	0,00
1	0,20	0,20
2	0,15	0,35
3	0,10	0,45
4	0,10	0,55
5	0,10	0,65
6	0,05	0,70
7	0,05	0,75
8	0,05	0,80
9	0,05	0,85
10 ou superior	0,05	0,90

74. A partir deste considerando inicial, o Requerente demonstra que da subtração desse valor (€ 10.786,29) ao valor do imposto apurado como “novo” (€ 15.408,99), é efetivamente possível apurar uma situação de discriminação e, bem assim de tratamento desigual. Porém, o Requerente vai mais longe, alegando que o valor de imposto residual de um veículo usado com 6 anos produzido em Portugal, se fixará em € 4.622,70. Porém, não é possível dar este salto interpretativo, visto que a Portaria apenas permite demonstrar que a aplicação na componente ambiental de taxa de redução distinta, daquela que é aplicada à componente de cilindrada, promove no caso em apreço a violação do Direito da União Europeia.

75. Assim sendo, estando provado que o Requerente suportou € 7.618,94 [factos **N.** e **O.**, da matéria de facto], no âmbito da admissão do veículo objeto da liquidação em crise, pode este tribunal concluir que ISV pago por um veículo usado admitido é superior ao imposto pago por um veículo usado produzido em Portugal com as mesmas características.

76. Portanto, haverá que concluir que neste caso em particular, porque poderá nem sempre assim ser, nasceu como afirma o Requerente um regime discriminatório, na medida em que se consagram regimes diferenciados no que respeita à redução do imposto, dado existirem métodos diferentes de determinação da depreciação associada a veículos

admitidos e a veículos produzidos em Portugal e, bem assim, quer tal regime discriminatório tem impacto concreto no imposto apurado, pois o valor de imposto a ser pago por um veículo admitido é superior ao valor apurado para um veículo produzido em Portugal, o que faz com que os veículos produzidos em Portugal sejam beneficiados e assim prejudicados os admitidos, na medida em que não se tem em conta a depreciação real dos veículos usados admitidos.

77. A esta mesma conclusão chegou, ainda que anterior aos citados, e mais recentes acórdãos de uniformização de jurisprudência, o Ministério Público teve a oportunidade de expressar no Parecer n.º 110/2022, elaborado no processo n.º 84/22.0BALSb, do STA, o seguinte entendimento:

“1.10 Ora, pese embora na redação do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, se tenha incluído uma taxa de desvalorização em função da componente ambiental, que não era prevista na anterior redação, que só previa a desvalorização na componente da cilindrada, essa desvalorização obedece a critérios distintos (num caso atende à “desvalorização comercial do veículo” e no outro à “vida útil média remanescente do veículo”), o que implica a utilização de taxas de desvalorização distintas, conforme se infere da Tabela D do artigo 11.º, o que em nosso entender e salvo melhor opinião dá origem a diferente carga do imposto residual no preço de venda de um veículo usado com as mesmas características, conforme seja proveniente de outro estado membro ou vendido no mercado interno.” [negrito nosso]

1.11 Na verdade, enquanto na venda de um veículo usado já anteriormente registado no território nacional se atende apenas à desvalorização comercial do veículo, em cujo preço de venda está incorporado o valor residual do imposto suportado aquando da 1ª matrícula (admissão ao consumo), na venda de um veículo usado proveniente de outro estado membro o cálculo do imposto que onera o valor do veículo é feito em função de duas taxas de desvalorização distintas, sendo a relativa à componente ambiental inferior à da componente de cilindrada, o que, em princípio, penaliza esta última transação (por implicar uma menor desvalorização do valor do veículo na componente ambiental, o que implica maior matéria tributável).

1.12 Ou seja, no primeiro caso o valor residual do imposto que onera o preço do veículo é formado apenas em função da desvalorização comercial do veículo, enquanto no segundo caso o mesmo é formado em função da desvalorização do veículo e da sua vida útil remanescente, o que origina que, em razão da menor taxa de desvalorização deste último critério, uma maior carga tributária no segundo caso.

1.13 E nessa medida o imposto (ISV) assim calculado provoca (continua a provocar) um efeito discriminatório sobre os veículos usados provenientes de outros estados-membros da União Europeia, o que, salvo melhor opinião, viola o disposto no artigo 110.º do TFUE.

(...)

2. Em face do exposto afigura-se-nos que deve ser proferido acórdão de uniformização de jurisprudência, em que se adote o seguinte entendimento:

- (...)

- O artigo 11.º, n.º 1, do CISOV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, viola o disposto no artigo 110.º do TFUE, dado que no apuramento do imposto incidente sobre veículos usados importados de outros estados membros, introduz dois métodos de cálculo diferenciados na determinação do valor da desvalorização do veículo que originam uma carga tributária superior ao valor residual do mesmo imposto que onera um veículo com características semelhantes já anteriormente matriculado no território nacional, e nessa medida tem um efeito discriminatório que é proibido por aquela disposição comunitária”

78. Quando o referido parecer refere, entre o demais, que “*que implica a utilização de taxas de desvalorização distintas, conforme se infere da Tabela D do artigo 11.º*”, o que habilita a conclusão supra de recorrer à Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, cumprindo apenas, ultrapassada a questão da afinidade, apreciar se a mesma pode ser aplicável ou se eventualmente viola o artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, como sustenta a Requerida.

79. Ora, estabelece o artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária (LGT), que:

“As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”.

- 80.** Quanto a esta estão, o Requerente sustenta que não se está perante uma situação de analogia proibida, uma vez que tal limitação não surge no âmbito da reserva de competência da Assembleia da República, mas antes no âmbito da reserva de lei em sentido formal. Acrescentando na defesa do seu entendimento que a matéria integrada com recurso à Portaria não se reporta nem à incidência, nem à taxa, nem aos benefícios fiscais, nem às garantias dos contribuintes.
- 81.** Com efeito, a tradicional visão da questão em apreço defendia a proibição de integração das lacunas no domínio dos elementos essenciais dos impostos, fundada no princípio constitucional da legalidade fiscal. Este ao exigir que a disciplina dos elementos essenciais dos impostos conste da lei parlamentar, obstará a que o legislador deixasse para o aplicador das leis qualquer possibilidade de colmatação das lacunas, por recurso à analogia ou qualquer outro método.
- 82.** Não obstante este preceito excluir expressamente apenas a integração analógica, não há dúvidas de que o mesmo deve ser interpretado no sentido de afastar a colmatação de lacunas no domínio a coberto pela reserva de lei fiscal, independentemente do meio através do qual a mesma se faça.
- 83.** Igualmente, seguindo a melhor doutrina de José Casalta Nabais [in *Direito Fiscal*, 5.^a ed., p. 219], não é de aceitar a rejeição absoluta da integração do direito fiscal essencial, na sua visão de propor uma adequada e equilibrada ponderação dos bens jurídico-constitucionais em presença. Isto é, se de um lado encontramos o princípio da legalidade e da segurança jurídica, por outro temos o princípio da igualdade, que faz reclamar por justiça fiscal.
- 84.** Embora o mesmo saliente que os aplicadores estão em absoluto proibidos de integrar tais lacunas, a verdade é que no caso em apreço tal problema nem se coloca, porque não

se está perante matéria sujeita à reserva de lei fiscal, pelo que também por este motivo não vê este tribunal razão para afastar a sua aplicação ao caso.

- 85.** Em síntese, é de improceder as exceções perentórias avançadas pela Requerida, dado como verificado que da conjugação dos artigos 7.º e 11.º n.º 1, do CISV, nasceu no caso em apreço um regime discriminatório, na medida em que se consagram regimes diferenciados no que respeita à redução do imposto, dado existirem métodos diferentes de determinação da depreciação associada a veículos admitidos e a veículos produzidos em Portugal. Por outro lado, este regime tem impacto concreto no imposto apurado, uma vez que o valor de imposto a ser pago por um veículo admitido é superior ao valor apurado para um veículo produzido em Portugal, o que faz com que os veículos produzidos em Portugal sejam beneficiados e assim prejudicados os admitidos, na medida em que não se tem em conta a depreciação real dos veículos usados admitidos.
- 86.** Portanto, aplicando ao caso concreto, é criado um entrave interno à livre circulação de mercadorias, na medida os veículos admitidos são encarecidos à sua entrada no consumo em Portugal, uma vez que o valor de ISV associado a estes é mais elevado por comparação aos veículos produzidos em Portugal, dado existir um regime discriminatório que favorece/protege os veículos produzidos em Portugal, afetando-se a normal concorrência no mercado.
- 87.** Contudo, não tem o Requerente razão quanto ao valor que pretende ver reembolsado em sede de execução de sentença, uma vez que a aplicação da Portaria 383/2003, de 14 de maio, apenas pode ser utilizada para efeitos de determinação das conclusões acima referidas, no que diz respeito à violação do direito da União Europeia, pelo facto da redução da componente ambiental não ser equiparada à redução de que beneficia a componente de cilindrada.
- 88.** Deste modo, a diferença encontrada pelo Requerente não poderá ser reembolsada, mas antes, a diferença dos 35% aplicada na componente ambiental, face aos 60% da componente de cilindrada. Assim, pela verificação da violação do Direito da União

Europeia, pelas razões apresentada será de aplicar a percentagem de redução da componente de cilindrada (60%) ao valor apurado para a componente ambiental.

89. Posto isto, sendo o valor sujeito a redução, na componente ambiental, de € 5.821,35 (cinco mil oitocentos e vinte e um euros e trinta e cinco cêntimos), ao mesmo deve-se aplicar a redução de 60%, de onde resulta o valor de € 3.492,81 (e não o pretendido pelo Requerente de € 4.622,70), daí resultando um excesso de tributação de apenas € 1.455,34 (mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e trinta e quatro cêntimos), e não os pretendidos € 2.996,24 (dois mil novecentos e noventa e seis euros e vinte e quatro cêntimos).
90. Pelo que é o valor de € 1.455,34 (mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e trinta e quatro cêntimos) que o Requerente tem direito a ver restituído.

C. DA RESTITUIÇÃO E DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

91. O Requerente finaliza o seu pedido no sentido da condenação da AT (Requerida) “(...) *pagamento de 2.996,24 € a título de reembolso, bem como em juros indemnizatórios*”.
92. Dispõe o artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que: “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.
93. Prevê ainda o artigo 100.º do indicado compêndio normativo que “**A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.**”.

94. **Com efeito, determinando o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deverá o mesmo ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário, ou seja, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do ato tributário. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.**
95. Posto isto, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Pois, os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efetuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.
96. Na sequência da declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação de ISV identificado na medida do peticionado pelo Requerente, e nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), **“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”**, pelo que terá de haver lugar ao reembolso parcial do montante pago pelo Requerente, relativos ao ISV na parte

em que a liquidação se deve considerar anulada, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade já assinalada.

97. Assim, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT, estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, o Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia de ISV paga indevidamente, os quais serão contados de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61.º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da efetiva restituição.

D. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

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

99. Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

100. Consequentemente, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada a cada uma das partes pelo decaimento de cada uma delas. Assim, a requerida é responsável no correspondente a 48,57% e o requerente no correspondente a 51,43%, respetivamente, responsáveis de custas nos montantes de € 297,25 e € 314,75.

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação parcial da liquidação de ISV identificada no processo e ordenando-se o reembolso ao requerente da quantia de ISV liquidada e suportada em excesso, no montante de € 1.455,34 (mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e trinta e quatro euros), absolvendo-se a Requerida do valor de € 1.540,90 (mil quinhentos e quarenta euros e noventa cêntimos).
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até ao integral reembolso (restituição) da quantia de € 1.455,34 (mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e trinta e quatro euros).
- c) Condenar a Requerida no pagamento da quantia de € 297,25 (duzentos e noventa e sete euros e vinte e cinco cêntimos) e o requerente no pagamento da quantia de € 314,75 (trezentos e catorze euros e setenta e cinco cêntimos), a título de custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € 2.996,24 (dois mil novecentos e noventa e seis euros e vinte e quatro cêntimos).

VII. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 2.996,24 (dois mil novecentos e noventa e seis euros e vinte e quatro cêntimos), correspondente ao valor parcial da liquidação de ISV impugnada pelo Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das Partes de acordo com o seu decaimento, que se fixa, respetivamente, em 48,57% para a Requerida e em 51,43% para o Requerente.

VIII. REMESSA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT, dispõe-se que *“Sempre que seja recusada a aplicação de uma norma, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, constante de convenção internacional, ato legislativo ou decreto regulamentar, o tribunal arbitral notifica o representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua redação atual”*.

No caso em apreço desaplica-se a norma do artigo. 11.º, n.º 1, do CISV, por violação das normas do Direito da União Europeia, nomeadamente, do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Pelo que se ordena a notificação da presente decisão arbitral ao representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação.

Notifique-se as Partes e o Ministério Público

Porto, 14 de julho de 2025

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira