

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 846/2024-T

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

SUMÁRIO:

- I. Em conformidade com o proferido em despacho do TJUE, *“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”*.
- II. Como tem entendido o Pleno do STA, *“a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do ISV, na redacção que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (...), 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”*.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerente – **A...**

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

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

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 13-09-2024, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte nº, residente na Rua ..., no Porto, adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 05-07-2024, ao abrigo do disposto no artigo 2, nº 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. O Requerente vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral no sentido de obter a “(*... declaração da ilegalidade do acto de liquidação do ISV (...) mencionado (...) e a consequente anulação parcial do mesmo e reembolso ao Requerente da quantia indevidamente paga em excesso (...), acrescida de juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao momento do efetivo reembolso (...)*)”.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 08-07-2024 e notificado, em 11-07-2024, à Requerida.
- 1.4. Em 26-08-2024, dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

-
- 1.6. Em 13-09-2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral (na mesma data) no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. A Requerida, em 21-10-2024, apresentou a sua Resposta (notificada ao Tribunal em 22-10-2024), defendendo-se por impugnação e concluindo que “(...) *deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente*”.
- 1.9. Na mesma data remeteu ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral de 22-10-2024, “(...) *ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT (...)*”, decidiu o Tribunal Arbitral dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas, facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias, a contar nos termos legais e agendar a prolação da decisão arbitral para o dia 16-12-2024.
- 1.11. Adicionalmente, foi ainda o Requerente notificado que, até 10 dias antes da data da prolação da decisão arbitral, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD (o que veio a efectuar em 04-11-2024).

- 1.12. O Requerente apresentou, em 04-11-2024, as suas alegações escritas, nas quais veio reiterar “(...) *o pedido de procedência da presente ação arbitral*”, mas também requerer a junção aos autos de cópia de simulações de cálculo de ISV que, em seu entender, demonstram que a aplicação do artigo 11º do Código do ISV, na redação dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2021, conduz a uma discriminação negativa das viaturas automóveis usados originárias de outro Estado-membro face às viaturas automóveis usadas de origem nacional, em resposta a alguns aspectos suscitados, pela Requerida, na sua resposta e relativos ao ónus da prova.
- 1.13. Adicionalmente, veio ainda requerer a junção aos autos da cópia da Proposta de Lei n.º 26/XVI/1, relativa ao Orçamento do Estado para 2025 (aprovada naquela data na especialidade) porquanto alegou que este “(...) *põe, pôr fim, cobro à diferença existente entre as taxas de desvalorização da componente cilindrada e componente ambiental do ISV a aplicar aos veículos usados provenientes de EM, eliminando-a e passando a prever para a componente ambiental as mesmas taxas de desvalorização em função do tempo de uso previstas para a componente cilindrada – conforme se verifica da sua proposta, já foi aprovada na generalidade pela Assembleia da República (...)*”.
- 1.14. A Requerida apresentou, em 05-11-2024, as suas alegações escritas, nelas referindo que, “(...) *sob pena de a Requerida incorrer, nesta sede, numa mera repetição inútil, remete-se e dá-se por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e aí peticionado*”, concluindo que “(...) *deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais conseqüências*”.
- 1.15. Por despacho arbitral, de 08-11-2024, a Requerida foi notificada para, querendo, se pronunciar sobre o teor dos documentos apresentados pelo Requerente nas alegações, mas nada veio apresentar neste sentido.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. O Requerente começa por referir que *“o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral é a liquidação do Imposto sobre Veículos efectuada pela Administração Tributária em 14.05.2024 (...), relativo à importação pelo requerente de veículo usado proveniente de Estado-Membro da UE e tributável em território nacional”* e que, *“notificado da liquidação do ISV a ser pago, o Requerente efetuou o seu pagamento em conformidade (...), o que fez sem prejuízo do direito de impugnação, do qual não renunciou (...)”*.
- 2.2. Esclarece o Requerente que *“(...) importou um veículo automóvel ligeiro de passageiros nos termos do art. 2º, nº 1, al. a) do CISV, no estado de usado (...), originário da Alemanha e com a finalidade principal de satisfazer as suas necessidades próprias de transporte (...)”* e que *“o veículo foi introduzido em território nacional em 14.05.2024, em função do que o Requerente, em cumprimento das suas obrigações fiscais, apresentou à Alfândega de Peniche a Declaração Aduaneira de Veículos nº 2024/... (...)”* e, *“nessa sequência, foi efetuada a liquidação do ISV a ser pago pelo Requerente, no valor global de € 28.284,87, (...)”*, em conformidade com o detalhe que apresenta.
- 2.3. Prossegue o Requerente referindo que *“a liquidação do ISV impugnada foi efetuada nos termos do art. 11º do CISV, na (...) redação (...) introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, tendo em conta que o veículo do Requerente se trata de um usado com matrícula definitiva anterior atribuída por outro Estado-Membro da União Europeia”, “isto é, ao imposto resultante da tabela A do art. 7º do CISV (taxas normais de imposto a aplicar aos automóveis de passageiros), foram aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D do art. 11º do CISV, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos”*.

-
- 2.4. Segundo entende o Requerente, “(...) a liquidação do ISV efetuada nestes termos viola, neste caso, o disposto no art. 110º do TFUE” porquanto “(...) na liquidação do ISV impugnada, foi aplicada uma redução inferior à componente ambiental em comparação com a aplicada à componente cilindrada (...)”.
- 2.5. Esclarece o Requerente que “a aplicação de uma redução inferior na liquidação do ISV impugnada deve-se ao facto de o art. 11º do CISV, na sua redação atual, conceder, para o mesmo número de anos do veículo, uma percentagem de redução inferior à componente ambiental em relação à componente cilindrada (...)”.
- 2.6. Segundo alega a Requerente, ao anteriormente descrito “acresce ainda que na redação inicial do art. 11º, [aquela] redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (...), provocando (...) um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros”, o que segundo alega o Requerente “(...) se deve ao facto de aquelas percentagens de redução assentarem em taxas de desvalorização do veículo distintas, porquanto, na componente cilindrada, se atende à sua desvalorização comercial, ao passo que, na componente ambiental, se atende à sua vida útil média remanescente (...) ao contrário do que sucede com o ISV dos veículos usados originariamente matriculados em território nacional que têm como única referência a desvalorização comercial dos mesmos”
- 2.7. Assim, segundo o Requerente, “na medida em que a percentagem de redução da componente ambiental, prevista no art. 11º do CISV e assente na vida útil média remanescente, é inferior, por conseguinte, a base de tributação de ISV de um veículo usado proveniente de um outro Estado-Membro é superior à base de tributação de ISV de um veículo usado originariamente matriculado em território nacional e, bem assim, o imposto que paga”.

- 2.8. Nestes termos, conclui o Requerente que “(...) o art. 11º do CISV não é concorrencialmente neutro e não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos similares usados originariamente matriculados em território nacional, o que por si só é contrário ao disposto no art. 110º do TFUE”.
- 2.9. Relembra o Requerente que “o art. 110º do TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros” e que, “de acordo com jurisprudência uniforme do TJUE, “o art. 110º do TFUE é violado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (...)”.
- 2.10. Segundo o Requerente, “não se ignora o longo histórico de discussão da legalidade das normas nacionais relativas à fiscalidade incidente sobre veículos usados, a qual, aliás, por força do procedimento de incumprimento instaurado pela Comissão Europeia contra o Estado Português que correu termos sob o Processo nº C-200/15, determinou a atual redação do art. 11º do CISV introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro” mas, entende que “(...) ainda que se tenha eliminado parcialmente a violação do art. 110º do TFUE existente na sua anterior redação (...), a atual redação do art. 11º do CISV persiste em violar o art. 110º do TFUE ao não garantir uma tributação igualitária entre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro e os veículos usados originariamente matriculados em território nacional (em razão de fixar taxas de redução diferentes para cada uma das componentes do ISV)”.²

² Neste âmbito, refere ainda o Requerente que “posteriormente à redação do art. 11º do CISV introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já são várias as decisões nacionais transitadas em julgado que se debruçaram sobre esta concreta questão decidenda de Direito e concluíram no mesmo sentido propugnado pelo Requerente, de violação do Direito da União Europeia (...)”, identificando-as.

- 2.11. Alega o Requerente que sendo “(...) o Direito da União Europeia (...) supranacional, integra a ordem jurídica interna e vincula o Estado Português, pelo que a legislação nacional deve mostrar-se com ele conforme, não podendo ser geradora de situações discriminatórias” e, “como acima se demonstrou, o art. 11º, nº 1 do CISV, na sua redação atual, aplicada à liquidação do ISV impugnada, é incompatível com o disposto no art. 110º do TFUE e, bem assim, ilegal” pelo que, “deste modo, a liquidação do ISV impugnada incorreu no vício de violação de lei, devendo, conseqüentemente, ser anulada na parte em que aplica uma percentagem de redução inferior à componente ambiental ao invés de aplicar a mesma percentagem de redução da componente cilindrada”.
- 2.12. Assim, segundo alega o Requerente, “(...) aplicando a mesma percentagem de redução da componente cilindrada à componente ambiental, a liquidação do ISV deve passar a ser (...)” de € 3.542,12 pelo que, segundo alega o Requerente, “tendo o resultado da componente ambiental na liquidação do ISV impugnada sido de € 1.771,06 (...), verifica-se que o Requerente pagou indevidamente a mais o montante de € 1.771,06, do qual deve ser reembolsado (...)”.
- 2.13. Por outro lado, entende o Requerente que tem “(...) direito ao pagamento de juros indemnizatórios contados à taxa legal sobre o montante indevidamente cobrado desde a data do seu pagamento até ao momento do efetivo reembolso (...)”.
- 2.14. Por último, refere ainda o Requerente que “pese embora estar envolvido o Direito da União Europeia, considera-se que não se justifica, neste caso, desencadear o reenvio prejudicial para o TJUE, uma vez que não há dúvida quanto ao sentido e alcance do Direito da União Europeia e ao art. 110º do TFUE, que se mostra claro e evidente, e tendo em conta que a questão decidenda de Direito já foi anteriormente objecto de reenvio prejudicial e objecto de várias decisões transitadas em julgado (...), tanto mais que o desencadeamento de tal mecanismo poderia comprometer o direito à obtenção de decisão em mérito em prazo razoável (...)”.

2.15. Nestes termos, conclui o Requerente o pedido de pronúncia arbitral, referindo que “(...) *deve julgar-se procedente o presente pedido e, em conformidade, ser declarada a ilegalidade do acto de liquidação (...) identificado, com conseqüente anulação parcial e condenação da administração tributária e aduaneira ao reembolso ao requerente do montante de € 1.771,06, acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data do seu pagamento até ao momento do efetivo reembolso*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, na sua Resposta, começa por confirmar que “*vem o Requerente (...) impugnar o identificado ato de liquidação, com fundamento na violação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, por entender que deveria ser aplicada na componente ambiental a mesma percentagem de redução prevista para a componente cilindrada, pugando pela sua anulação parcial, e conseqüente restituição do montante 1.771,06 Euros acrescido de juros indemnizatórios.*”

3.2. Refere a Requerida que “*a liquidação e o cálculo do montante de imposto foram efetuados de acordo com os artigos 7.º e 11.º, n.º 1, do CISV, tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R da DAV, as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental, de acordo com as características do veículo, nos termos dos referidos artigos do CISV*”.

3.3. Segundo alega a Requerida, “*defende o Requerente que a liquidação de ISV é ilegal por entender que, embora com a nova redação dada ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV o Estado Português tenha reconhecido a aplicação de uma desvalorização pelo número de anos de uso dos veículos usados introduzidos em Portugal, oriundos de outros Estados Membros, no que diz respeito à componente ambiental do ISV, as percentagens de redução devem ser iguais para as duas componentes, cilindrada e ambiental*” e, “*considerando (...) que a tabela criada para a componente ambiental do imposto, por*

prever uma desvalorização inferior à aplicada à componente cilindrada, não impede que a discriminação negativa daqueles veículos se mantenha, embora por valores inferiores àqueles que vinham sendo praticados até 31 de dezembro de 2020, entendendo que a violação do artigo 110.º do TFUE se mantém”, neste processo “(...) está em causa a legalidade da liquidação do ISV efetuada de acordo com a tabela D anexa ao artigo 11.º do CISV, na redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro”.

- 3.4. Neste âmbito, segundo alega a Requerida, “(...) o ato de liquidação foi praticado tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário” porquanto “(...) o princípio constitucional da legalidade, que entre nós vigora, exige que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) sejam obrigatoriamente criados por lei, em conformidade com o n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)” e, “por outro lado, por força do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, a atuação da AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, prevista no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), o que determina a sua vinculação à lei, pelo que a AT não pode contrariar ou desobedecer às normas legais pré-existentes, devendo este princípio ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são vedadas as atuações administrativas que contrariem a lei”.
- 3.5. Reitera a Requerida que “(...) nos termos do artigo 8.º da LGT, estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais, pelo que a AT não pode, sob pena de cometer uma ilegalidade, deixar de aplicar as taxas que se encontram em vigor à data da introdução do veículo no consumo” e, “sendo (...) o ISV (...) um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente, (...) é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre inúmeras matérias, as quais se encontram expressamente previstas no artigo 165.º da CRP, nomeadamente, a criação de impostos

e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

- 3.6. *“Ora, constando do CISV a disciplina legal do ISV, que também determina a incidência e taxas deste imposto, e considerando que o ato tributário visado foi praticado ao abrigo do artigo 11.º daquele Código, a AT não pode contrariar ou desobedecer às disposições legais nele ínsitas” pelo que “(...) o ato de liquidação em causa não pode ser considerado ilegal, desde logo, porque o mesmo foi efetuado de acordo com a disciplina legal aplicável, encontrando-se em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente”.*
- 3.7. *Prossegue a Requerida referindo que “(...) não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, relativamente à nova redação do mencionado artigo 11.º, a AT, uma vez vinculada ao princípio da legalidade, terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor, que se encontra vertida no CISV”, “não assistindo, (...), razão ao Requerente, porquanto se conclui que não foi proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária, relativamente ao artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro”.*
- 3.8. *No que diz respeito à alteração legislativa em questão, refere a Requerida que “(...) o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União, porque entendeu, conforme se extrai da Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2021, que «(...) se procurou salvaguardar os ambiciosos objetivos ambientais do País e a incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, prevê-se, à semelhança do que já sucede com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia passem a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV, o qual, ao*

contrário do que sucede com a componente cilindrada, não estará associado à desvalorização comercial dos veículos, mas antes à sua vida útil média remanescente (medida pela idade média dos veículos enviados para abate), por se entender que a mesma é uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se, deste modo, que os carros poluentes serão justamente tributados à entrada em Portugal»”.

- 3.9. Refere a Requerida que “(...) o que estava em causa no referido contencioso comunitário era a situação do Estado Português não aplicar qualquer desvalorização à componente ambiental à semelhança do que já se encontrava previsto para a componente cilindrada” e, “(...) ao ser estabelecida legalmente a tabela de desvalorização relativamente ao imposto resultante da componente ambiental, ficou afastada a ilegalidade e a desconformidade da legislação nacional face ao primado do direito comunitário”.
- 3.10. Segundo alega a Requerida, o que o TJUE decidiu no Acórdão proferido no Processo C-169/20, sobre o artigo 11º do CISV, na redação anterior à atualmente vigente, foi que “(...) ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 71/20218, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º TFUE”, não tendo entendido, na sua decisão “(...) que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, como já o foi mediante a alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º da Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro”.
- 3.11. Assim, segundo defende a Requerida, “(...) a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o

direito europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça prolatado no Processo n.º C-169/20, porquanto já prevê na Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV”, concluindo “(...) que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição, não existindo, conforme o exposto, a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE”.

3.12. Nesta matéria, refere ainda a Requerida que “quanto à questão da conformidade da redação atual do artigo 11.º do CISV com o direito comunitário o tribunal arbitral já se pronunciou nesse sentido (...)”, citando para o efeito três decisões arbitrais.

3.13. E, segundo refere a Requerida, “(...) na senda do pugnado na decisão do Proc.º 349/2022-T, a que se adere, tendo a Requerente alegado que o montante de imposto, calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional, importaria comprovar tal asserção, demonstrando em que medida, apesar de lhe ter sido aplicada a redução em vigor, ainda assim, no caso concreto, o montante de imposto excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional. não se verificando no caso sub judice um excesso no imposto residual, podendo, eventualmente, até, em função das circunstâncias do mercado e características do veículo, face à atual tabela D, que integra a redação em vigor do artigo 11.º, n.º 1, existir situações que configurem um benefício em face dos veículos do mesmo tipo (similares) introduzidos como novos na data em que foi atribuída a primeira matrícula no Estado Membro de origem/proveniência”.

- 3.14. Acrescenta a Requerida que “(...) o Requerente, discordando do montante apurado através da liquidação provisória prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, nem sequer recorreu ao método de avaliação previsto no n.º 3 do mesmo artigo, de acordo com o qual, o cálculo do imposto, a pedido do sujeito passivo, é efetuado (liquidação definitiva) através da fórmula de cálculo nele indicada”.
- 3.15. Refere ainda a Requerida que “(...) sempre propugnou a AT(...) que, caso subsistissem dúvidas quanto à conformidade do artigo 11.º do CISV, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com o artigo 110.º do TFUE, sempre poderia o tribunal arbitral, se assim o entendesse, submeter questão, a título prejudicial, no sentido de saber se a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º CISV, ao prever percentagens de redução para as duas componentes, cilindrada e ambiental, que não coincidem na totalidade, continua a violar o artigo 110.º do TFUE, estando a componente cilindrada associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e a componente ambiental à vida útil média remanescente dos veículos, o que veio a suceder no âmbito do processo arbitral n.º 383/2022-T, no qual estando em causa matéria idêntica, foi submetida ao TJUE questão prejudicial que deu origem ao Processo C–399/23 (Processo Ósoquim), resultando na prolação do despacho de 06/02/2024, do TJUE (...)” no sentido de que “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” e, “(...) com consequente densificação efetuada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) vertida no Acórdão de 24/04/2024, proferido no Proc. n.º 25/23.8 BALS B”, em conformidade com o documento que anexou com a Resposta, no sentido de que “(...) importa apenas concluir no sentido

da anulação da decisão arbitral recorrida” porquanto “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”.

3.16. Assim, prossegue a Requerida referindo que *“em face da oposição de julgados (entre a decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 343/2022-T, datada de 30/01/2023 e a decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 350/2021-T, datada de 22/02/2021) e da interposição por parte da AT de recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, para efeitos de uniformização de jurisprudência, o STA veio proferir o suprarreferido Acórdão no Processo 25/23.8 BALSb, e no respaldo do despacho do TJUE de 06/02/2024, lavrou (...)”* jurisprudência no sentido de que *“(…) 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”.*

3.17. Segundo entende a Requerida, *“(…) a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa (...) 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”.*

3.18. Em suma, segundo alega a Requerida, a referida *“(…) 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”, tendo o STA concluído que “(...) a questão de saber se o regime vertido no artigo 11º 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 do imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais”.

3.19. Nestes termos, para a Requerida, *“resulta, (...) do Acórdão do STA, dos fundamentos jurídicos e respetiva conclusão, uma condição factual por forma a aferir se o regime vertido no artigo 11.º do CISV é ou não é compatível com as exigências do Direito Europeu, sendo 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 os veículos automóveis usados importados”* pelo que, entende a Requerida que *“(...) para aquilatar da eventual desconformidade do Direito Interno (artigo 11.º do CISV) com o Direito da UE (artigo 110.º do TFUE), não bastará ao Requerente, para fundamentar a ilegalidade da liquidação fundada na violação do artigo 110.º do TFUE, alegar apenas que as percentagens aplicadas à componente ambiental, são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto, como resulta das alegações do Requerente”, “mas sim impenderá, sobre o Requerente, a prova de que, de facto, no caso concreto, o imposto incidente sobre o veículo objeto de legalização fiscal em território nacional, é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, conducente a favorecer a venda dos veículos usados nacionais”*.³

³ Neste âmbito, refere a Requerida que o STA, *“(...) além do acórdão proferido no âmbito do recurso n.º 25/23.8 BALSb, da decisão do Proc.º n.º 343/2022-T, entendeu igualmente, (...), decidir pela anulação das decisões*

- 3.20. *“Por outro lado, atendendo às características do veículo, acresce que este tem 8772Km, o que significa que o mesmo se encontra muito mais longe do seu fim de vida útil, pelo que nada indica que a tabela de reduções do ISV por anos de uso que lhe foi aplicável não reflita a correspondente desvalorização constante das tabelas e o apuramento do próprio imposto residual nele incorporado”.*
- 3.21. Adicionalmente, entende a Requerida que não pode *“(…) deixar de se aludir à desnecessidade de eventual pedido de reenvio prejudicial junto do TJUE, já que, como bem se sabe, o TJUE já se pronunciou sobre a mesma questão controvertida, nos termos suprarreferidos”.*
- 3.22. Assim, entende a Requerida que, *“(…) na senda da jurisprudência suprarreferida, se entende que deve ser mantido na Ordem Jurídica o ato tributário impugnado”* pelo que considera que *“(…) deve improceder o pedido formulado de anulação parcial da liquidação de ISV”.*
- 3.23. No que diz respeito ao pedido de restituição de quantia certa, refere a Requerida que *“(…) conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1), não lhe competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes e cálculo de imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de atos de liquidação de ISV”.*
- 3.24. Quanto ao pagamento de juros indemnizatórios, entende a Requerida que *“(…) não se verifica a existência de qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária”.*
- 3.25. Nestes termos, e nos demais de Direito, considera a Requerida que *“(…) deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente”.*

arbitrais (...)” que enumera, o que para a Requerida *“(…) constitui jurisprudência assente, não existindo, ademais, qualquer acórdão em sentido contrário”.*

4. SANEADOR

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

5. MATÉRIA DE FACTO

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o

⁴ No caso em análise, o Requerente apresentou em 14-05-2024, junto da Alfândega de Peniche, em cumprimento das suas obrigações fiscais, a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) nº 2024/... relativa à viatura marca ..., modelo ..., tendo-lhe sido liquidado um total de ISV de EUR 28.284,87, dos quais o Requerente entende que lhe foram liquidados em excesso EUR 1.771,06.

No que diz respeito ao prazo de interposição do pedido de pronúncia arbitral, de acordo com o disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 102º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte, sendo que, de acordo com o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)”. Ora dado que a liquidação de ISV tinha como termo do prazo para pagamento voluntário o dia 28-05-2024, tendo apresentado o pedido arbitral em 05-07-2024, este pedido considera-se tempestivamente interposto.

dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Dos factos provados

5.3. O Requerente importou um veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca ..., modelo ..., em estado de usado, originário da Alemanha e com a finalidade principal de satisfazer as suas necessidades próprias de transporte, em conformidade com cópia do **doc. nº 1**, anexado pelo Requerente.

5.4. O referido veículo foi introduzido em território nacional em 14-05-2024, em conformidade com cópia do **doc. nº 1**, anexado pelo Requerente.

5.5. Para cumprimento das suas obrigações fiscais, o Requerente apresentou, em 14-05-2024, à Alfândega de Peniche a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) nº 2024/..., em conformidade com cópia do **doc. nº 1**, anexado pelo Requerente:

MARCA	MODELO	ORIGEM	DAV Nº	DATA ENTRADA EM TN	TERMO PRAZO APRESENTAÇÃO DAV	DATA DAV
...	...	Alemanha	2024/...	14-05-2024	13-06-2024	16-05-2024

5.6. No Quadro T da referida DAV identifica-se a liquidação de ISV que incidiu sobre a viaturas nela referida, como a seguir se indica em conformidade com cópia do **doc. nº 1**, anexado pelo Requerente:

DAV Nº	LIQUIDAÇÃO ISV	DATA LIQUIDAÇÃO	MONTANTE	DATA PAGAMENTO
2024/...	2024...	14-05-2024	28.284,87	14-05-2024

5.7. No Quadro R da referida DAV está identificado o ISV que incidiu sobre a “*Componente Cilindrada*” (EUR 15.431,67), a respectiva redução devida pelo número de anos de uso aplicável sobre aquela componente (EUR 3.086,33), o ISV que incidiu sobre a “*Componente Ambiental*” (EUR 17.710,59) e respectiva redução devida pelo número de anos de uso aplicável sobre aquela componente (EUR 1.771,06).

5.8. O Requerente pagou o montante de ISV na data indicada no ponto 5.6., supra, em conformidade com o evidenciado no Quadro T da referida DAV (em conformidade com cópia do **doc. nº 1**, anexado pelo Requerente).

5.9. Ao veículo acima identificado foi atribuída, pela Direção Regional Mobilidade e Transportes Lisboa e Vale do Tejo, uma matrícula nacional, em conformidade com o evidenciado no Quadro M da DAV acima identificada nos pontos 5.5. a 5.7. em conformidade com cópia do **doc. nº 1**, anexado pelo Requerente:

MARCA	MODELO	ORIGEM	DAV Nº	MATRÍCULA ATRIBUÍDA
...	...	Alemanha	2024/...	...-...-...

5.10. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado, de acordo com a data evidenciada na DAV, mas considera que a liquidação de ISV identificada está ferida de um vício de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, por ter sido considerada uma percentagem de redução do imposto naquela componente (10%), em função da antiguidade do veículo (até 2 anos), diferente da que foi aplicada à componente cilindrada (20% para a antiguidade 1 a 2 anos), o que o Requerente calcula em EUR 1.771,06.

5.11. A Requerente apresentou, em 05-07-2024, o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação de ISV identificada e o reembolso

do montante de ISV que considera ter pago em excesso (EUR 1.771,06), acrescido de juros indemnizatórios.

5.12. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente vem referir que entende não haver necessidade de o Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial da questão inerente à alegada violação do disposto no artigo 110º do TFUE pelo artigo 11º do Código do ISV.

Motivação quanto à matéria de facto

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

Dos factos não provados

5.14. Não foi atempadamente demonstrado e, por isso, considerado provado que, no caso em concreto, houve um tratamento discriminatório aplicado a uma viatura automóvel usada oriunda de outro Estado-membro (face ao tratamento que seria dado a uma viatura automóvel usada de origem nacional), devido ao facto de naquela se desvalorizar a componente ambiental em função da vida útil remanescente e com uma taxa de redução inferior para o tempo de uso “*de mais de 1 a 2 anos*” não se considerando, em consequência demonstrado o Requerente pagou mais de ISV do que o montante residual de imposto incorporado e que tal não sucederia se, no cálculo do ISV do veículo que o Requerente adquiriu tivesse a componente ambiental sido desvalorizada em 20% como na componente cilindrada para o tempo de uso verificado no caso em apreço (de “*mais de 1 a 2 anos*”).⁵

⁵ Nesta matéria, vide no Capítulo 6. desta decisão a análise que suporta a não aceitação da prova apresentada nas alegações (ponto 6.61. a ponto 6.64.).

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

6. MATÉRIA DE DIREITO

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

6.2. Assim, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, o Requerente veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral no sentido de obter a “(...) *declaração da ilegalidade do acto de liquidação do ISV (...) mencionado (...) e a consequente anulação parcial do mesmo e reembolso ao Requerente da quantia indevidamente paga em excesso (...), acrescida de juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao momento do efetivo reembolso (...)*”.

6.3. Apesar de atempadamente pago o valor total do imposto liquidado pela Alfândega de Peniche, o Requerente não concorda com o valor de ISV, respeitante à componente ambiental, que incidiu sobre a viatura identificada no ponto 5.3., supra, porquanto entende que “(...) *a liquidação do ISV efetuada (...) viola (...) o disposto no art. 110º do TFUE*” porquanto “(...) *na liquidação do ISV impugnada, foi aplicada uma redução inferior à componente ambiental em comparação com a aplicada à componente cilindrada (...)*” e o entende que deveria ter sido aplicada, àquela componente ambiental, uma redução resultante de uma percentagem calculada em função do número de anos do veículo, à semelhança do que sucedeu com a redução aplicada à componente cilindrada.

6.4. Por não concordar com a referida liquidação de ISV, o Requerente apresentou, em 05-07-2024, este pedido de pronúncia arbitral, alegando que “(...) *o Direito da União Europeia (...) supranacional, integra a ordem jurídica interna e vincula o Estado Português, pelo que a legislação nacional deve mostrar-se com ele conforme, não*

podendo ser geradora de situações discriminatórias” e, “como acima se demonstrou, o art. 11º, nº 1 do CISV, na sua redação atual, aplicada à liquidação do ISV impugnada, é incompatível com o disposto no art. 110º do TFUE e, bem assim, ilegal” pelo que, “deste modo, a liquidação do ISV impugnada incorreu no vício de violação de lei, devendo, conseqüentemente, ser anulada na parte em que aplica uma percentagem de redução inferior à componente ambiental ao invés de aplicar a mesma percentagem de redução da componente cilindrada”, cujo montante a devolver o Requerente quantifica em EUR 1.771,06.

- 6.5. A Requerida, por seu lado, entende que a liquidação está em conformidade com o direito nacional e da União Europeia porquanto alega que *“(…) o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União, porque entendeu (...) que «(...) à semelhança do que já sucede com a componente cilindrada do ISV, (...) os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia passem a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV, o qual, ao contrário do que sucede com a componente cilindrada, não estará associado à desvalorização comercial dos veículos, mas antes à sua vida útil média remanescente (medida pela idade média dos veículos enviados para abate), por se entender que a mesma é uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se, deste modo, que os carros poluentes serão justamente tributados à entrada em Portugal»”.*
- 6.6. O Requerente veio, em sede de alegações, reiterar que *“(…) o requerente pagou, neste caso, de ISV € 28.284,87, montante este que é superior a € 26.513,808 do montante residual de imposto incorporado num veículo com aquelas características originalmente matriculado em Portugal”* pelo que, *“(…) no caso em apreço houve um tratamento discriminatório, pois, da forma de cálculo de ISV estabelecida no art. 11º do CISV para os veículos importados de um Estado-Membro da EU, concretamente no facto de nela se desvalorizar a componente ambiental em função da vida útil remanescente e com uma*

taxa de redução inferior para o tempo de uso “de mais de 1 a 2 anos” comparativamente com a componente cilindrada, resultou o requerente prejudicado”, concluindo que “(...) o requerente pagou mais de ISV do que o montante residual de imposto incorporado”, “o que não sucederia se, no cálculo do ISV do veículo que o requerente importou, tivesse a componente ambiental sido desvalorizada em 20% como na componente cilindrada para o tempo de uso verificado no caso em apreço de “mais de 1 a 2 anos”.

- 6.7. Por outro lado, o Requerente veio ainda referir, face ao suscitado pela Requerida na Resposta, que *“o vertido na decisão do TJUE no Processo n.º C-399/2023 – Ósoquim (a determinação da conformidade ou não do Direito interno com o Direito da União Europeia dependerá da avaliação que se faça, em face do caso concreto, entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor do imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais), que a Requerida invoca, não constitui nada de novo, como parece fazer crer a Requerida”* porquanto, *“(...) já anteriormente o TJUE se havia pronunciado no mesmo sentido acerca da mesma questão de direito - a desconformidade da norma nacional de cálculo do ISV dos veículos importados usados provenientes de um EM com o Direito da União Europeia dever ser de natureza relativa, isto é, verificada no caso em concreto”.*
- 6.8. Nesta conformidade, cumpre analisar os pedidos formulados pelo Requerente no sentido de obter (i) a declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação de ISV identificado e a sua consequente anulação parcial, bem como a (ii) a restituição do total de imposto indevidamente liquidado e pago, acrescido dos juros indemnizatórios calculados, à taxa legal em vigor, sobre o referido montante.
- 6.9. Neste âmbito, para apreciar a legalidade da liquidação de ISV efectuada importa dar resposta à questão de se saber se as normas do Código de ISV (aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, e subsequentes alterações legais), em concreto se o disposto no seu artigo 11º (na redação introduzida pelo artigo 391º da Lei n.º 75-B/2020, 31 de Dezembro), evidenciam uma ilegalidade por violação do artigo 110º do TFUE (como

alega o Requerente) ou, se pelo contrário, não existe qualquer ilegalidade (como alega a Requerida), existindo uma estrita observância dos normativos legais vigentes à data da prática dos actos de liquidação impugnados e a procura de salvaguardar os ambiciosos objectivos ambientais do país e a de incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia.

Enquadramento prévio

- 6.10. Em 2007, a tributação automóvel foi objecto de uma profunda reforma em Portugal, com a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, a abolir o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, dando lugar ao Imposto sobre Veículos (ISV) e ao Imposto Único de Circulação (IUC).
- 6.11. As alterações foram promovidas no sentido de ir ao encontro das preocupações da União Europeia, tendo por objetivo a clarificação e a simplificação do sistema fiscal, reduzindo a carga fiscal aquando da aquisição do veículo e inserindo preocupações ambientais na graduação das taxas dos impostos em função das emissões de CO₂.^{6 7}
- 6.12. Com efeito, com a introdução do ISV e do IUC, foi possível introduzir um elemento ambiental no cálculo do montante fiscal a pagar, em função, nomeadamente, do nível de emissões de CO₂ emitidas pelo veículo e da cilindrada.
- 6.13. E, como é sabido, o ISV e o IUC regem-se pelo princípio da equivalência ou do poluidor-pagador, ou seja, é atribuído ao contribuinte a responsabilidade principal pelos custos ambientais causados, tendo como objectivo compensar os custos ambientais, em vez de fazer recair esta responsabilidade sobre os construtores de automóveis, que são os que responsáveis originários da poluição atmosférica.

⁶ Sérgio Vasques, “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, n.º 10, Abril de 2002, p. 59-94.

⁷ A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, “*Imposto sobre veículos e Imposto único de circulação*”, Códigos Anotados, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

- 6.14. Assim, é possível afirmar-se que, em geral, a tributação automóvel inclui critérios de cariz ambiental nas diversas categorias de impostos, sendo que os impostos que incidem sobre os automóveis integram na sua base tributável aspectos ecológicos (tais como o fator de emissão de CO₂ e o tipo de combustível), destinados a influenciar o consumo das pessoas e a serem mais selectivos nas suas escolhas.^{8 9 10}
- 6.15. Em termos gerais, de acordo com o disposto no Código do ISV (na versão em vigor à data das liquidações em crise - 2021) é referido que estão sujeitos a este imposto, no seu regime regra, nomeadamente, “os veículos automóveis ligeiros de passageiros (...)” [artigo 2º, nº 1, alínea a)], sendo “sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos” (artigo 3º, nº 1).
- 6.16. Por outro lado, “constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal” (artigo 5º do Código do ISV), sendo que, para este efeito, de acordo com o nº 3 alínea a) do mesmo artigo, “(...) entende-se por admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia em território nacional” (sublinhado nosso).

⁸ Manuel Teixeira Fernandes, “A reforma da tribulação automóvel”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 2, Junho de 2008, 165-178.

⁹ De acordo com o disposto no artigo 1º do Código do Imposto sobre Veículos, “[o] imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

¹⁰ Segundo José Casalta Nabais, “a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável” “dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais”, in “Tributos com fins ambientais”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, n.º 4, 2008, p. 132.

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

- 6.17. Neste âmbito, “o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada (a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; (b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares” [artigo 6º, nº 1, alíneas a) e b)], sendo que “a taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível” (nº 3) (sublinhado nosso).
- 6.18. Para os devidos efeitos, “a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)” (artigo 17º, nº 1), sendo que nos termos do nº 3, “para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros (...) ficam sujeitos ao processamento da DAV” (sublinhado nosso).
- 6.19. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (cm³) (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro (componente ambiental), sendo que foram estruturadas em taxa normal, taxa intermediária e taxa reduzida e taxa para veículos usados (artigos 7º a 11º).
- 6.20. Assim, e no que diz respeito à tributação do ISV, as taxas aplicáveis têm por base tributável uma componente cilindrada e uma componente ambiental, sendo que a primeira componente prevê uma taxa a aplicar consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda componente estabelece uma discriminação positiva entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO₂ g/km.
- 6.21. Ao que a este caso interessa, ou seja, o cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, o artigo 11º, nº 1 do Código do ISV [na redação em vigor no período em que foi efectuada a liquidação de ISV (ano 2024), aqui parcialmente impugnada], dispunha que “o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas

comunitárias atribuídas por outros Estados -Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, 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” (sublinhado nosso).

6.22. E, a tabela D constante do artigo 11º referido no ponto anterior dispunha as seguintes percentagens de redução aplicáveis à componente cilindrada e à componente ambiental:

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

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

Direito Nacional e Direito da União Europeia

6.24. Em sede de ISV, existe um longo percurso no que diz respeito às questões que a Comissão Europeia tem levantado ao Estado Português em matéria de legalidade das normas nacionais, nomeadamente, quanto à carga fiscal incidente sobre os veículos usados, tendo essa legalidade sido, desde muito cedo, questionada pela Comissão Europeia, ainda no âmbito do Imposto Automóvel, porquanto esta entidade entendia que as normas portuguesas, então vigentes, não observavam o disposto no artigo 95º do Tratado de Roma.¹¹¹²

6.25. E, mais de duas décadas volvidas, não obstante o artigo 11º do Código do ISV (na redação introduzida pela Lei do OE para o ano 2021) ter passado a contemplar uma redução da tributação, quer na componente cilindrada, quer na componente ambiental, respetivamente, em função da desvalorização comercial e da vida útil média remanescente dos veículos, continua a haver opiniões divergentes quanto à conformidade do normativo nacional face ao disposto no artigo 11º do TFUE, tendo em consideração que a percentagem de redução aplicável a cada uma das componentes não é a mesma.

¹¹ Nesta matéria, vide teor da decisão arbitral nº 53/2016, de 5 de Julho de 2016.

¹² Neste âmbito, foi percorrido um longo caminho, desde o ano 2001, com o Acórdão do TJCE (de 22-02-01) denominado “*Gomes Valente*”, proferido a título prejudicial, nos termos do qual se criaram as condições para se romper, a nível nacional, com o quadro clássico de tributação dos veículos usados, assente exclusivamente em reduções fixas em função do nº de anos de uso até à jurisprudência mais recente do TJUE, com o Acórdão proferido no processo n.º C-169/2020, nos termos do qual se entendeu que “(...) ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE”.

6.26. Assim, importa determinar se os actos de liquidação resultantes da aplicação do normativo nacional conduzem a que seja cobrado sobre os veículos provenientes de outros Estados-membros da União Europeia uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

6.27. Como acima descrito, o Requerente entende que esta desigualdade de tributação se verifica, o que consubstancia uma discriminação, em violação do artigo 110º do TFUE, pelo que perante esta ilegalidade entende que deve ser parcialmente anulado o acto de liquidação sindicado com a condenação da Requerida a restituir o ISV cobrado em excesso, no valor de EUR 1.771,06, acrescido de juros indemnizatórios contados nos termos legais.

6.28. Com efeito, o artigo 110º do TFUE estabelece que “[n]enhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções”.

6.29. Em relação ao acto de liquidação de ISV controvertido, a liquidação do ISV foi efectuada com observância do disposto no nº 1 do artigo 11º do Código do ISV, tendo sido consideradas diferentes percentagens de redução na componente cilindrada e na componente ambiental (que a seguir se indicam), em função da desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos:

MATRÍCULA	COMPONENTE CILINDRADA	PERCENTAGEM DE REDUÇÃO	COMPONENTE AMBIENTAL	PERCENTAGEM DE REDUÇÃO
.....	15.431,67	20%	17.710,59	10%

- 6.30. No caso em análise, e como acima já evidenciado, está em causa determinar se o disposto no referido artigo 11º do Código do ISV viola ou não o direito comunitário, em especial o já referido artigo 110º do TFUE, na medida em que estrutura os escalões e estabelece percentagens de redução de forma diferenciada para a componente cilindrada e para a componente ambiental, em função do número de anos de uso do veículo e, conseqüentemente, determinar se a liquidação impugnada se encontra, ou não, ferida de ilegalidade.
- 6.31. Para o efeito, recorde-se que a Requerida na sua resposta invocou que o TJUE, no Acórdão proferido no processo n.º C-169/2020, não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental terá de ser exatamente a mesma, apenas afirmou que a componente ambiental também deveria ser desvalorizada (no entender da Requerida, tal como veio a suceder com a alteração ao n.º 1 do artigo 11º do Código do ISV, na redação dada pelo artigo 391º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro) e que, por outro lado, não existe qualquer decisão do TJUE que impeça os Estados-membros de fixar taxas de redução diferenciadas para as componentes do ISV.
- 6.32. Neste âmbito, refira-se que desde logo que a questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados provenientes de outro Estado-Membro tem vindo, de forma recorrente, a ser objecto de apreciação no TJUE, sendo de realçar que as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.
- 6.33. Com efeito, à luz do normativo do n.º 4 do artigo 8º da CRP é referido que “[a]s disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

- 6.34. E, refira-se, que decorrendo da norma do n.º 4 do artigo 8.º da CRP que o direito comunitário, enquanto direito supranacional, integra a ordem jurídica interna e vincula o Estado Português, deve a legislação nacional estar em conformidade com o direito comunitário, não podendo ser geradora de situações discriminatórias.
- 6.35. Por outro lado, foram já várias as situações que, por infração ao artigo do 110.º do TFUE, a Comissão Europeia tem vindo a pedir ao TJUE que declare que a República Portuguesa não cumpre os deveres que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE quando aplica, 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 o valor real destes e, em particular, que não tem em conta a sua desvalorização, na medida em que dele possa resultar que a tributação dos veículos originariamente matriculados em território nacional é inferior à tributação dos veículos provenientes de um outro Estado-membro e admitidos em território nacional.
- 6.36. Em face deste tipo de infração, foi instaurado um procedimento contra o Estado português que correu termos sob o processo C-200/15, tendo dado lugar ao acórdão do TJUE (sétima secção) de 16 de junho de 2016, ao abrigo do qual foi decidido que *“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”*.
- 6.37. Em resultado desta decisão do TJUE, a legislação nacional foi alterada e no artigo 11.º do Código do ISV, através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2017) foi introduzida nova redação, passando a contemplar a depreciação do valor do veículo antes de concluído um ano e posteriormente a cinco anos de uso.

6.38. Não obstante, esta depreciação do valor dos veículos era apenas relevante, em termos de liquidação de ISV, na componente cilindrada, não se tendo verificado qualquer consideração da depreciação do valor do veículo usado para efeitos da componente ambiental, situação que veio a consubstanciar uma ilegalidade por violação do artigo 110º da TFUE, tendo dado lugar à instauração de nova acção por incumprimento, que deu lugar ao processo n.º C-169/20, em cujo Acórdão o TJUE concluiu, em síntese, que “34 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 110.º do TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros. Este artigo é violado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.ºs 23 e 24 e jurisprudência referida). 35 Assim, a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 110.º do TFUE, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional (v., designadamente, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 25 e jurisprudência referida). 36 Para efeitos da aplicação do artigo 110.º do TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados já presentes no território do Estado-Membro, 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 (Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 26 e jurisprudência referida). 37 Neste contexto, para saber se um imposto cria uma discriminação indireta entre os veículos automóveis usados importados e os veículos automóveis usados similares já presentes no território nacional, importa examinar se tal imposto é neutro no que respeita à concorrência entre os veículos usados importados e os veículos usados similares anteriormente matriculados no território nacional e submetidos, no momento da matrícula, ao referido imposto (v., por analogia, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 38). 38 Além disso, o Tribunal de Justiça especificou que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo matriculado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 40 e jurisprudência referida). 39 No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, na sequência do Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal (C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453), a República Portuguesa reformou o seu regime de tributação dos veículos objeto de uma primeira colocação em circulação em Portugal. Segundo o regime resultante da referida reforma, o imposto em causa, cobrado nessa ocasião, inclui duas componentes, uma calculada em função da cilindrada do veículo em questão e a outra, denominada «componente ambiental», em função do nível de emissão de dióxido de carbono desse veículo. 40 Diferentemente da componente do imposto em causa calculada em função da cilindrada do veículo, para a qual o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos prevê uma

percentagem de redução em função da idade do veículo, não está prevista nenhuma redução da componente ambiental do referido imposto que reflita a desvalorização do valor comercial do veículo a esse título. 41 Daqui resulta que a legislação nacional que instituiu o imposto em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo para os veículos usados importados em Portugal de outros Estados-Membros é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. Por conseguinte, a referida legislação não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares já presentes no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º do TFUE. 42 (...) o pagamento integral da componente ambiental não tem por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas subordinar essa entrada a um critério seletivo aplicando exclusivamente critérios ambientais. 43 Ora, importa recordar que, embora os Estados-Membros sejam, na verdade, livres de estabelecer um sistema de tributação diferenciada para certos produtos e, portanto, de definir as modalidades de cálculo do imposto de registo de modo a ter em conta considerações relacionadas com a proteção do ambiente, não é menos verdade que essas modalidades devem, nomeadamente, ser suscetíveis de evitar qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, relativamente às importações provenientes de outros Estados-Membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes, em conformidade com o artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, EU:C:1998:155, n.º 30, e de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 59). 44 A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110º do TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da «classificação ambiental» dos veículos, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.os 56 e 57). 45 Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou

igualmente que o objetivo de proteção do ambiente poderia ser realizado de forma mais completa e coerente fazendo incidir um imposto anual sobre qualquer veículo que entrasse em circulação num Estado-Membro, o qual não beneficiaria o mercado nacional dos veículos usados em detrimento da colocação em circulação de veículos usados importados de outros Estados-Membros e seria, além disso, conforme com o princípio do poluidor-pagador (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 60). 46 Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110º TFUE. 47 (...). 48 A este respeito, importa observar que, no artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, a componente ambiental é apresentada como um dos dois elementos utilizados para o cálculo de um imposto único e não como um imposto distinto. Além disso, e em qualquer caso, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, tal imposto distinto continuaria a ser discriminatório em relação aos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, uma vez que o referido imposto excederia o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares comprados e registados no território nacional. 49 Por outro lado, importa salientar que, embora, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre Veículos, os contribuintes possam optar por um método alternativo de cálculo do imposto em causa, requerendo ao diretor da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efetiva do veículo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais de uma norma essencial do Tratado FUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 34). 50 (...). 51 Nestas condições, há que declarar que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos

usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE” (sublinhado nosso).

- 6.39. Como corolário desta decisão do TJUE, o legislador nacional introduziu uma nova redação no artigo 11º do Código do ISV (através da Lei nº 75-B/2020, de 31 de Dezembro), ao abrigo da qual foi liquidado o ISV controvertido neste processo arbitral.¹³
- 6.40. Nos termos desta nova redação, passou a existir uma redução do imposto na componente ambiental, para além da já existente para a componente cilindrada, tendo-se estabelecido taxas percentuais diferenciadas para cada uma das componentes (componente cilindrada e componente ambiental).
- 6.41. Mas, o que interesse aqui analisar é se a referida alteração (introduzida pela Lei nº 75-B/2020, de 31 de Dezembro), permitiu ou não a subsistência de uma concreta discriminação entre os veículos originariamente registados em território nacional e os veículos usados provenientes de outro Estado-membro, em conformidade com o alegado pelo Requerente.
- 6.42. Na situação em apreço, o que está em causa não é determinar se um Estado-membro pode ou não estabelecer taxas de redução diferenciadas para cada uma das componentes do ISV porquanto o eixo central da matéria controvertida prende-se com a alegada discriminação verificada por efeito das diferentes percentagens de redução do imposto e da tributação incidente sobre os veículos em cada uma das situações – nacionais e provenientes de outro Estado-membro –, a qual deve ser igualitária e não discriminatória, tal como decorre dos actuais normativos do artigo 11º do Código do ISV

¹³ Note-se que as sucessivas alterações normativas introduzidas no artigo 11º do Código do ISV acabam por traduzir o implícito reconhecimento pelo legislador nacional da efectiva violação do artigo 110º do TFUE.

comparativamente à tributação do veículos originariamente registados em Portugal, discriminação essa que consubstancia uma violação do artigo 110º do TFUE.

- 6.43. E, neste âmbito, refira-se que, no passado, em outras decisões arbitrais relativas a situações em tudo idênticas, entendeu a signatária desta decisão arbitral que assistiria razão ao Requerente quando alega que se verifica, no contexto dos autos, uma violação do artigo 110º do TFUE por aplicação do artigo 11º do Código do ISV, na redação à data da liquidação.
- 6.44. Contudo, dado que o STA, no âmbito de recursos de uniformização de jurisprudência, interpostos pela (aqui também) Requerida, tem vindo a anular diversas decisões nesta matéria, com fundamento em oposição de decisões arbitrais sobre o mesmo tema, será importante analisar algumas dessas decisões de uniformização.
- 6.45. Neste âmbito, cumpre clarificar que, em termos geris, um Acórdão de uniformização de jurisprudência é uma decisão (proferida, no caso, pelo STA) que tem por objetivo, em nome da segurança jurídica, pôr termo a uma divergência ou contradição entre Acórdãos, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão de direito, visando garantir a certeza do direito e o princípio da igualdade, evitando que decisões judiciais que envolvam a mesma lei e a mesma questão de direito obtenham dos Tribunais respostas diferentes.
- 6.46. O nº 1 do artigo 688º do CPC, conjugado com o nº 2 do mesmo preceito, admite que Partes possam interpor recurso para o pleno das secções (no caso, do STA) quando este órgão profira acórdão que esteja em contradição com outro anteriormente proferido pelo mesmo tribunal, já transitado em julgado, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito, não sendo o recurso admitido se a orientação firmada pelo acórdão recorrido estiver conforme com orientação jurisprudencial já uniformizada pelo mesmo tribunal.

6.47. Assim, “o recurso de uniformização de jurisprudência regulado pelo art. 688.º, n.os 3 e ss., do CPC tem por função primordial a superação de divergências surgidas entre acórdãos (...) sobre a mesma questão fundamental de direito no domínio da mesma legislação e pressupõe que ocorra identidade entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido quanto a questão resolvida em sentido divergente, sendo a divergência essencial à decisão em cada um dos acórdãos em confronto. (...) Secundariamente, constatada a contradição jurisprudencial, o recurso de uniformização de jurisprudência tem por finalidade a revogação e substituição do acórdão recorrido por outro se o seu teor for contrário ao da uniformização anteriormente fixada (art. 695.º, n.º 2, do CPC). (...) Cabe ao Pleno das Secções (...) decidir em definitivo sobre a verificação em concreto da contradição jurisprudencial relevante, fundamento da interposição do recurso de uniformização de jurisprudência e, caso tenha sido, entretanto, publicada jurisprudência uniformizadora sobre a questão de direito controvertida, da conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência uniformizada que inviabilize a possibilidade de conhecimento do recurso de uniformização de jurisprudência nos termos do art. 588.º, n.º 3, do CPC” (sublinhado nosso).¹⁴

6.48. Nesta matéria, ainda que um Acórdão de uniformização de jurisprudência tenha um efeito inter-partes não tendo, por isso, efeito vinculativo extra-processual, saliente-se que tem carácter orientador e persuasivo para futuras decisões.

6.49. Assim, cite-se o Acórdão do STA nº 71/23.1BALS.B, de 23-05-2024, proferido pelo Pleno da Secção do CT (Relator FRANCISCO ROTHES), no sentido de uniformizar jurisprudência quanto ao tema em discussão nestes autos, no qual se pode ler que “a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do ISV, na redacção que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor

¹⁴ Neste sentido, vide AC STJ 2340/16.8T8LRA.C2S1-A, DE 12-12-2023 (RELATOR MANUEL AGUIAR PEREIRA).

de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais. Em face do exposto, os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em declarar cessada a suspensão da instância e, conhecendo do mérito do recurso, conceder-lhe provimento e anular a decisão arbitral recorrida”.

6.50. Em concreto, em 21-02-2024 foi “(...) *proferido nos autos acórdão que julgou verificada a oposição e suspendeu a instância a aguardar decisão de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a questão de saber se «o artigo 110.º do TFUE e os comandos ínsitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11.º 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», ordenado no processo com o n.º 25/23.8BALS (…), a correr termos neste Supremo Tribunal” tendo o TJUE, entretanto, remetido àquele processo cópia da declaração que emitiu em 6 de Fevereiro de 2024 no âmbito do referido processo n.º C-399/23, com o seguinte teor “«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», a pedido do TJUE e perante essa declaração, o Conselheiro relator no processo n.º 25/23.8BALS informou aquele Tribunal de que, «atenta a similitude de teor do presente Processo com o Processo C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024 – designadamente, atento o teor da questão prejudicial reenviada – o presente Tribunal*

não mantém mais o interesse no Reenvio suscitado». Em face do exposto e atento o disposto nos arts. 269.º, n.º 1, alínea c), 272.º, n.º 1, e 276.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, cumpre determinar a cessação da instância, como decidiremos a final; e, assegurado que foi o contraditório sobre o referido despacho do TJUE, há que verificar da sua repercussão na decisão a proferir. Porque a situação é em tudo idêntica à que foi suscitada no referido processo n.º 25/23.8BALS B e porque o n.º 3 do art. 8.º do Código Civil assim o impõe, vamos seguir, reproduzindo, o que ficou dito no acórdão proferido naquele processo em 24 de Abril de 2024 (...)", concluindo que "a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do ISV, na redacção que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais. (...). Em face do exposto, os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em declarar cessada a suspensão da instância e, conhecendo do mérito do recurso, conceder-lhe provimento e anular a decisão arbitral recorrida".

- 6.51. Ou o cite-se o Acórdão do STA n.º 069/23.0BALS B, de 26-06-2024, proferido Pleno da Secção do CT (Relator JOÃO SÉRGIO RIBEIRO), no sentido de uniformizar jurisprudência quanto ao mesmo tema, no qual se pode ler que "*a questão jurídica fundamental de que importava conhecer nas duas decisões arbitrais em oposição era a de aferir a conformidade com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE, das liquidações de ISV efetuadas ao abrigo da redacção do n.º 1 do artigo 11.º do CISV introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento de Estado para 2021. (...) Na decisão recorrida declara-se ocorrer uma ilegalidade por ofensa do direito da União, uma vez que foi fixada pelo legislador uma redução da componente ambiental inferior à da componente cilindrada. Já na decisão fundamento refere-se expressamente que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental não tem de ser a*

mesma, pelo que a legislação nacional seria conforme ao direito da União. (...). Concluímos que o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV, na redação que lhe foi dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, é compatível com as exigências do Direito da União Europeia. (...) Concede-se provimento ao recurso e anula-se a decisão arbitral recorrida”.

6.52. Em concreto, neste Acórdão é referido, com o propósito identificado no ponto anterior, que **“entre a decisão arbitral recorrida (...) e a decisão arbitral fundamento (...), no segmento decisório respeitante à anulação parcial das liquidações de ISV efetuadas ao abrigo do nº 1 artigo 11.º do CISV, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento de Estado para 2021, há uma manifesta contradição relativamente à mesma norma jurídica. (...). Verifica-se claramente, portanto, que existe uma contradição manifesta na aplicação da mesma norma. Na decisão recorrida declara-se ocorrer uma ilegalidade por ofensa do direito da União, uma vez que foi fixada pelo legislador uma redução da componente ambiental inferior à da componente cilindrada. Já na decisão fundamento refere-se expressamente que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental não tem de ser a mesma, pelo que a legislação nacional seria conforme ao direito da União. (...). A questão sob apreciação não é, todavia, nova, tendo já sido decidida por este Supremo Tribunal no acórdão que proferiu no processo n.º 25/23.8BALS B de 24/04/2024 e que teve por fundamento o acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-399/23. Nesse acórdão, com efeito, a decisão arbitral fundamento era precisamente a mesma e a decisão recorrida sobreponível à de que se recorre no presente processo. Neste enquadramento, e tendo em conta que no âmbito do presente recurso não surgem questões que obriguem a uma reflexão ou ponderação distintas das já efetuadas no processo n.º 25/23.8BALS B (entretanto já seguidas em situações em tudo análogas nos processos 191/23.2BALS B e 071/23.1BALS B, ambos de 23/05/2024), adotamos a solução que dele consta: «[...] já se deixou amplamente exposta a evolução da legislação da tributação automóvel nacional e a necessidade da sua conformação às disposições**

européias ao longo dos últimos anos [cfr. o acórdão proferido naquele processo 25/23.8BALS B em 22 de novembro de 2023]. 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. [...] 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.” [...] 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.” [...] 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». Com a fundamentação citada e de que nos apropriamos, também concluímos que o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV, na redação que lhe foi dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, é compatível com as exigências do Direito Europeu, é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais. (...). Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conhecendo do mérito do recurso, conceder-lhe provimento e anular a decisão arbitral recorrida” (destaque nosso).¹⁵

¹⁵ No mesmo sentido, cite-se o Acórdão do STA n.º n.º 018/24.8BALS, de 26-06-2024, proferido Pleno da Secção do CT (Relator FRANCISCO ROTHES) nos termos do qual “a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º

6.53. Atentemos agora ao caso em análise.

6.54. O Requerente invoca no pedido, em síntese, que *“na medida em que a percentagem de redução da componente ambiental, prevista no art. 11º do CISV e assente na vida útil média remanescente, é inferior, por conseguinte, a base de tributação de ISV de um veículo usado proveniente de um outro Estado-Membro é superior à base de tributação de ISV de um veículo usado originariamente matriculado em território nacional e, bem assim, o imposto que paga”* o que na prática implica que *“(…) na venda de um veículo usado originariamente matriculado em território nacional se atende apenas à desvalorização comercial do veículo, em cujo preço de venda está incorporado o valor residual do ISV suportado aquando da 1ª matrícula, na venda de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, o cálculo do ISV é feito em função de duas taxas de desvalorização distintas, em que a relativa à componente ambiental inferior à da componente de cilindrada, o que penaliza esta venda em relação àquela /favorece aquela venda em detrimento desta”,* concluindo que *“desta forma, o art. 11º do CISV não é concorrencialmente neutro e não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos similares usados originariamente matriculados em território nacional, o que por si só é contrário ao disposto no art. 110º do TFUE”,* concluindo que *“a liquidação do ISV impugnada incorreu no vício de violação de lei, devendo, consequentemente, ser anulada na parte em que aplica uma percentagem de redução inferior à componente ambiental ao invés de aplicar a mesma percentagem de redução da componente cilindrada”*.

do Código do ISV, na redacção que lhe foi dada pelo art.391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais” (sublinhado nosso).

6.55. A Requerida, na resposta, veio contrapor, referindo em síntese que (i) “(...) o ato de liquidação foi praticado tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário” e (ii) “a fixação das taxas obedece aos objetivos de política fiscal e ambiental, entre outros, prosseguidos pelo Governo, desconhecendo-se a existência de qualquer Acórdão do TJUE que vede, aos Estados Membros, a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental). Dessa forma, a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça prolatado no Processo n.º C-169/20, porquanto já prevê na Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV. Concluindo-se, assim, que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição, não existindo, (...), a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE”.

6.56. E, citando o TJUE, refere que “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” e” como está fácil de ver, esta comparação não foi, em momento algum, equacionada (...) 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”.

6.57. Assim, entende a Requerida que “(...) para aquilatar da eventual desconformidade do Direito Interno (...) com o Direito da UE (...), não bastará ao Requerente, para fundamentar a ilegalidade da liquidação fundada na violação do artigo 110.º do TFUE, alegar apenas que as percentagens aplicadas à componente ambiental, são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto (...)”, “mas sim impenderá, sobre o Requerente, a prova de que, de facto, no caso concreto, o imposto incidente sobre o veículo objeto de legalização fiscal em território nacional, é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, conducente a favorecer a venda dos veículos usados nacionais”.

6.58. O Requerente nas alegações escritas veio tentar demonstrar (anexando para o efeito cópias de cálculos efectuados em vários simuladores de ISV) que “se a componente ambiental fosse desvalorizada da mesma forma que a componente cilindrada, isto é, se lhe fosse aplicada uma taxa de redução de 20% (...), o montante residual de imposto incorporado no veículo usado seria (...)” menor, porquanto “(...) na componente cilindrada atende-se à sua desvalorização comercial, ao passo que, na componente ambiental, se atende à sua vida útil média remanescente, ao contrário do que sucede com o ISV dos veículos usados originariamente matriculados em território nacional que têm como única referência a desvalorização comercial dos mesmos” pelo que “como se verifica dos autos, o requerente pagou, neste caso, de ISV € 28.284,87, montante este que é superior a € 26.513,808 do montante residual de imposto incorporado num veículo com aquelas características originalmente matriculado em Portugal”, concluindo que “(...) no caso em apreço houve um tratamento discriminatório, pois, da forma de cálculo de ISV estabelecida no art. 11º do CISV para os veículos importados de um Estado-Membro da

EU, concretamente no facto de nela se desvalorizar a componente ambiental em função da vida útil remanescente e com uma taxa de redução inferior para o tempo de uso “de mais de 1 a 2 anos” comparativamente com a componente cilindrada, resultou o requerente prejudicado” tendo pago “(...) mais de ISV do que o montante residual de imposto incorporado”, “o que não sucederia se, no cálculo do ISV do veículo que o requerente importou, tivesse a componente ambiental sido desvalorizada em 20% como na componente cilindrada para o tempo de uso verificado no caso em apreço (...).”

6.59. Nesta matéria, é importante atentar, preliminarmente, nas regras do ónus da prova no processo tributário, de modo a decidir da eventual (in)admissibilidade da prova produzida em sede de alegações.

6.60. Como refere CRISTINA FLORA (in “A Prova no Processo Tributário”, CEJ, 2017), “as regras do ónus da prova visam resolver o problema da demonstração de factos, que caso não seja feita, tem por consequência a questão ser decidida contra a parte onerada com o ónus da prova. No direito tributário as regras do ónus da prova encontram-se no art. 74.º da LGT (...). Como o ónus da prova em direito fiscal é objectivo ou material, tratando-se de determinar que factos devem ser dados como provados, e não quem terá de os alegar e de os provar, aquele preceito legal deve ser entendido como critério de decisão, a questão é decidida contra a parte onerada com o ónus da prova. (...). Portanto, nos termos do n.º 1 art. 74.º da LGT, aplicável quer ao procedimento, quer ao processo tributário, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Esta é a regra geral em matéria de ónus da prova a considerar no ordenamento jurídico tributário”.

6.61. Mas até quando podem ser anexados documentos para efeitos de prova?

6.62. No processo de Impugnação Judicial Tributário a parte pode juntar documentos até 20 dias antes da data designada para a audiência final, por aplicação do artigo 423, nº 2 do CPC, sendo que a não comprovação da impossibilidade da apresentação dos documentos

com o articulado inicial ou com a contestação, implica a condenação no pagamento de uma multa (nesta sede não aplicável).

6.63. Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) proferido no processo n.º 00034/20.9BEPNF-S2, de 15-04-2021 (Relator Paulo Moura), nos termos do qual se refere que *“o CPPT quanto à produção de prova documental é deveras parcimonioso (...) referindo no n.º 3 do artigo 108.º [que] (...) com a petição, o impugnante oferece os documentos de que dispuser, arrola testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes. (Redação da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro). Por sua vez, o Código de Processo Civil, já contém maior desenvolvimento quanto a esta matéria, sendo que para a nossa análise interessa o art.º 423.º, que diz [que] (...) «1 - Os documentos destinados a fazer prova dos fundamentos da ação ou da defesa devem ser apresentados com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes. 2 - Se não forem juntos com o articulado respetivo, os documentos podem ser apresentados até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final, mas a parte é condenada em multa, exceto se provar que os não pôde oferecer com o articulado. 3 - Após o limite temporal previsto no número anterior, só são admitidos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento, bem como aqueles, cuja apresentação se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior». (...). O n.º 3 do artigo 108.º do CPPT, nunca refere que «devem» os documentos ser juntos com a petição inicial, mas antes que o impugnante oferece os que dispuser, que é como quem diz, os que tiver ao seu dispor. Daí que possa juntar documentos em momento posterior ao da apresentação da petição inicial. (...). Poderão também ser requeridas provas não referidas na petição inicial no caso de ocorrências supervenientes, como por exemplo, a impossibilidade de realizar diligências requeridas, ou provas cuja necessidade só surge em face do conteúdo das informações oficiais ou posição assumida pela Fazenda Pública». Com este mesmo entendimento, pronunciou-se abundantemente a jurisprudência dos tribunais superiores, em especial o Supremo Tribunal Administrativo (...). (...). O STA firmou aquela jurisprudência, socorrendo-se do regime paralelo existente no processo civil, onde era permitida a junção de*

documentos até ao encerramento da audiência de julgamento em 1.ª instância. Ou seja, até ao momento das alegações orais dos Advogados era possível juntar documentos, situação que a jurisprudência adaptou ao contencioso tributário, com a admissão da junção de documentos com as alegações escritas efetuadas após a produção de prova testemunhal. (...) Não vemos motivo para não se poder aplicar o regime civilista, mas agora tendo de ser adaptado ao novo Código de Processo Civil de 2013, que deixou de permitir que os documentos pudessem ser apresentados até ao encerramento da audiência em 1.ª instância, para apenas admitir a sua junção até 20 dias antes da audiência final. (...) Assim, o paradigma processual acerca da junção de documentos em momento posterior aos articulados foi alterado com o novo Código de Processo Civil de 2013. Veja-se neste sentido o (...) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/02/2021, proferido no processo n.º 01227/10.2BEPRT-S1 (disponível em www.dgsi.pt), que efetuou uma análise aos regimes processuais e concluiu que com a aprovação do CPC de 2013, o legislador pretendeu mudar o momento em que era admissível a apresentação de documentos, tendo concluído que, em regra, os documentos devem ser juntos com os respetivos articulados. Apenas podem ser juntos posteriormente em caso de superveniência do documento ou até 20 dias antes da audiência de julgamento (entendendo-se esta como a primeira sessão, caso o julgamento decorra por várias sessões). Neste sentido veja-se ainda o Código de Processo Civil anotado, vol. I, de Abrantes Geraldês, Paulo Pimenta e Pires de Sousa, 2.ª ed., ano 2020, Almedina, que em anotação ao artigo 423.º, escrevem a págs. 519 o seguinte: «2. O CPC de 2013 introduziu alterações relevantes em sede de apresentação de prova documental, visando contrariar uma certa tendência que se constituía em verdadeira estratégia processual, traduzida em protelar a junção de documentos para o decurso da audiência final. Os efeitos negativos que isso determinava, com o arrastamento das audiências e perturbação do decurso dos depoimentos, levaram o legislador a adotar uma solução mais rígida, sem que daí resulte, todavia, prejuízo para a descoberta da verdade. Vigorando, embora, o ónus de apresentação da prova documental com o articulado em que são alegados os factos correspondentes, foi definido um termo ad quem no vigésimo dia anterior à data designada para a realização da audiência final, significando isso que as partes podem

apresentar documentos até àquele momento, (...).». Com base nesta alteração legal, afigura-se-nos também ser de adaptar a jurisprudência que havia sido proferida com fundamento no anterior CPC, devendo agora ser reformulada conforme o CPC de 2013. Daí que a jurisprudência tirada com fundamento no anterior CPC, não possa agora ser totalmente aplicável, devendo ser adaptada ao atual regime de apresentação de documentos previsto no processo civil. Tendo em conta que a anterior jurisprudência admitia a junção de documentos com a apresentação das alegações pré-sentenciais escritas, com base no regime processual civil estabelecido para as alegações orais, deve agora ser admitida a junção de documentos até 20 dias antes da data em que se realiza a audiência de julgamento. Aliás, é também este o regime do CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos, que prevê expressamente no n.º 5 do artigo 89.º-A, que a parte pode juntar documentos até aos 20 dias anteriores à audiência final. Desta forma, a parte pode juntar documentos em momento posterior ao da apresentação da petição inicial (ou da contestação), desde que o faça até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final. (...)” (sublinhado nosso).

6.64. Assim, face ao acima exposto, não pode este Tribunal Arbitral valorar a eficácia de alegada prova apresentada para além do prazo legalmente estipulado para o Requerente (no caso) a apresentar, ficando assim limitado a considerar o alegado e considerado provado com os elementos constantes do pedido de pronúncia arbitral.¹⁶

6.65. Em consequência, tendo em consideração o acima referido e citado na jurisprudência a propósito das alterações introduzidas pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro em

¹⁶ Neste âmbito, e citando-se de novo CRISTINA FLORA (in “A Prova no Processo Tributário”, CEJ, 2017), refira-se que “*toda a prova realizada ou produzida em juízo deve ser objecto de valoração pelo julgador. A valoração da prova pelo juiz consiste na formação de juízos de razoabilidade e racionalidade sobre os factos relevantes para a resolução da causa de modo a julga-los como provados ou não provados. Esse juízo deve atender às regras da experiência comum, de modo a que haja uma coerência com as ocorrências reais da vida, e deve formar-se em função do meio de prova em causa e da prova produzida, devendo ser tanto mais apurado quando no processo coexistam meios de prova não coincidentes. No sistema jurídico português o legislador consagrou, enquanto regra, o sistema da livre apreciação da prova¹⁵, segundo o qual o juiz aprecia livremente as provas conforme a sua prudente convicção acerca de cada facto. Neste sistema de livre valoração a convicção do julgador deve formar-se espontaneamente em função da prova produzida e das particularidades do litígio, o que tem a vantagem de permitir adaptar o juízo probatório às particularidades do caso concreto*”.

matéria de ISV, segue-se o teor do Despacho do TJUE de 06-02-2024 (Processo C-399/2023) e adoptado pelo STA), no sentido de “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” sendo que, como tem entendido o STA, “a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do ISV, na redacção que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (...), 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”.

- 6.66. No caso, tendo em conta que a referida comparação dos efeitos dos distintos regimes (dos veículos usados nacionais versus veículos usados importados), de modo a apurar da eventual existência de um tratamento desvantajoso para estes veículos automóveis (usados importados) não foi apresentada e demonstrada com o pedido (no qual apenas de refere a existência de uma diferença de regimes que conduz a uma discriminação (o que não vai de encontro aos termos expressos exigidos pelo TJUE), mas apenas com a apresentação de documentação nas alegações, a qual foi considerada extemporânea pelas razões acima já apresentadas, considera-se que não ficou provado que a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz ao favorecimento da venda de veículos automóveis usados nacionais face aos veículos automóveis usados importados de outro Estado-membro de UE.

- 6.67. Em consequência, considera-se que a liquidação de ISV identificada não padece do vício de violação de lei que lhe é imputado, devendo ser mantida, improcedendo o pedido de anulação parcial da mesma.
- 6.68. Em consequência, não se toma conhecimento do pedido de reembolso do montante peticionado (EUR 1.771,06), bem como do pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios porque prejudicado pela improcedência do pedido principal.
- 6.69. Por último, e em conformidade com o alegado por ambas as Partes, dado existir nesta matéria jurisprudência do TJUE que não deixa dúvidas de interpretação nos normativos aplicáveis, entendeu este Tribunal Arbitral não haver fundamento para proceder ao reenvio prejudicial para aquele Tribunal.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

- 6.70. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- 6.71. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.72. Nestes termos, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente ao Requerente.

7. DECISÃO

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

- 7.1.1. Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a Requerida do pedido;
- 7.1.2. Em consequência, não se conhecer do pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
- 7.1.3. Condenar o Requerente no pagamento integral das custas.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 1.771,06.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 306,00, a cargo do Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2024

O Árbitro,

Sílvia Oliveira