

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1088/2025-T

Tema: Obrigações declarativas; Inversão do ónus da prova; Inconstitucionalidade do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC

SUMÁRIO:

1 – O Decreto-Lei n.º 21/2013, de 13 de fevereiro, relativo à utilização da transmissão eletrónica de dados para o cumprimento de formalidades nas áreas aduaneiras, dos impostos especiais de consumo e do imposto sobre os veículos, remete a sua regulamentação para a Portaria n.º 149/2014, de 24 de julho, pelo que, a menos que seja alargado legalmente o seu âmbito, não há base legal para que no suporte da Declaração Aduaneira de Veículos (DAV), a AT, através de um Despacho, difundido em ofício circulado, faça incluir informação específica tendente a fixar um pressuposto da futura tributação do veículo em IUC, depois de matriculado.

2 – O Principado do Liechtenstein faz parte do Espaço Económico Europeu, pelo que, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC, na redação dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, na importação de veículo em território nacional proveniente daquele Principado, a prova que consta do certificado de matrícula, de ter sido emitido pela primeira vez em data anterior à da entrada em vigor do CIUC, só deve ser desconsiderada por prova apresentada pela AT que a contrarie.

3 – O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC, aprovado pela Lei n.º 22 - A/2007, de 29 de junho, na redação dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, em razão de, ao prever a segmentação do universo dos veículos abrangidos pela incidência objetiva, entre veículos novos matriculados em Portugal e em qualquer outro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, em que releva para efeitos da inserção na categoria, a data da primeira matrícula por eles obtida, e veículos matriculados pela primeira vez em qualquer outro país, terceiro, ou assim considerado como no caso dos autos, em que releva unicamente a data da matrícula atribuída em território nacional, é violado o disposto nos artigos 13.º, n.º 1. e 104.º, n.ºs 3 e 4 da Constituição da República Portuguesa.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A... com o número fiscal ..., residente na Rua de ..., vem nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 99.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), deduzir impugnação nos termos e com os fundamentos que adiante se mencionam.
2. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 17.12.2025, e visa a anulação de liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) de dois automóveis propriedade do Requerente.
3. Nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (RJAT), o Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) constituiu o Tribunal Arbitral Singular em 24.02.2026.
4. Em 26.02.2026, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, o árbitro nomeado notificou a AT, enquanto parte requerida, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, remeter cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
5. Na sequência da renúncia do árbitro nomeado, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 23.03.2026, nomeou o signatário para prosseguir a tramitação do pedido de pronúncia.
6. Em momento anterior, em 18.03.2026, em resposta, a Requerida suscitou a exceção da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria e da impropriedade do meio processual e defendeu-se igualmente por impugnação, sustentando a improcedência total do pedido de pronúncia arbitral. Na mesma ocasião juntou cópia do processo administrativo.
7. Em 25.03.2026, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para, querendo, no prazo de dez dias se pronunciar sobre as referidas exceções, tendo o mesmo vindo a responder em 08.04.2026.
8. Na mesma data, o Tribunal Arbitral notificou as Partes para, querendo, no prazo simultâneo de dez dias, procederem a alegações, tendo sido solicitado à Requerida informação sobre a data da publicação da portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 60.º - A da Lei Geral Tributária (LGT). No mesmo despacho arbitral foi decidido prescindir da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

9. Em 13.04.2026 e 22.04.2026, o Requerente e a Requerida apresentaram alegações escritas, tendo esta última fornecido a informação solicitada.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

10. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, sendo legítimas, à luz dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

11. Face à posição da Requerida, o Tribunal Arbitral irá pronunciar-se sobre os efeitos processuais das exceções invocadas, não sem que antes exponha a posição das Partes e estabeleça a matéria de facto.

III – DA POSIÇÃO DAS PARTES

12. O **REQUERENTE**, a fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, juntou cópia das Declarações Aduaneiras de Veículos (DAV) e de um Despacho do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), de 17 de abril de 2018, Processo C-640/17, e, no essencial, veio dizer o seguinte:

13.1. Em 28.11.2024 entregou um requerimento ao Chefe do Serviço de Finanças de „, com a finalidade de se corrigir o IUC pago em excesso nos anos de 2023 e 2024 relativamente a dois veículos por si importados do Liechtenstein.

13.2. Em 27.08.2025 foi notificado da decisão de indeferimento, tendo, em 30.09.2025, recorrido hierarquicamente para o Ministro das Finanças, sem que tenha havido qualquer resposta até ao momento da apresentação do pedido de pronúncia.

13.3 Estão em causa dois veículos, com as matrículas nacionais ... e

13.4 O fundamento do indeferimento tem a ver com o facto de não ter sido feita prova de que a primeira matrícula dos citados veículos foi atribuída pelo Liechtenstein, pese embora a mesma conste do processo de legalização dos veículos e tal facto tenha sido mencionado na resposta em sede de audição prévia.

13.5 Tendo por base os certificados de matrícula do referido Principado, o Requerente esclarece o significado do preenchimento de certos campos e afirma que para cada pessoa que adquira um veículo automóvel, seja novo ou usado, é atribuída uma matrícula, isto é, a matrícula é pessoal, ou seja a matrícula que teve antes deixa de constar do certificado de matrícula.

13.6 Conclui que existe erro imputável aos serviços, por análise e leitura incorretas do processo de legalização, principalmente do certificado de matrícula, sendo violado nitidamente o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. (TFUE).

14.1 Solicitado a pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida, veio defender a sua improcedência, dizendo que, sendo o IUC um imposto gerido pela AT, a sua liquidação é um ato tributário pleno, perfeitamente sindicável na via arbitral, conforme jurisprudência fixada. Vigora no direito tributário o princípio da impugnação unitária (artigo 54.º do CPPT) segundo o qual os vícios de atos preparatórios ou interlocutórios (como a classificação na DAV) devem ser invocados na impugnação do ato final de liquidação.

No que respeita ao erro imputável aos serviços e tutela jurisdicional, o erro na análise do processo de legalização é um erro sobre os pressupostos de facto e de direito imputável à AT, pelo que, negar a propriedade deste meio processual, seria negar ao contribuinte o direito à Tutela Jurisdicional Efetiva (artigo 20.º da CRP).

14.2 Em sede de alegações, o Requerente reiterou o pedido arbitral, nos seguintes termos:

- O procedimento tributário é norteado pelo princípio da verdade material e se dúvidas houvesse deveria ter optado por diligenciar junto de autoridades congéneres.
- A «colocação no mercado» pressupõe a autorização de circulação e consequentemente a atribuição da primeira matrícula.
- A exigência de uma prova formal a um campo de um formulário nacional viola o espírito do artigo 110.º do TJUE.
- Conforme a jurisprudência do TJUE, o IUC enquanto imposto que incide sobre o uso dos veículos não pode discriminar veículos usados importados de outros EM (ou do EEE) face a veículos usados nacionais similares.
- O ato administrativo de enquadramento na categoria B padece de vício de violação da lei, por erro nos pressupostos de facto (data da primeira matrícula) e de direito (artigo 110.º do TFUE), devendo os atos tributários de liquidação do IUC ser anulados na parte em que excedem o valor devido para a categoria A.

15. Por seu turno, a **REQUERIDA**, em resposta ao pedido de pronúncia arbitral, no essencial, diz o seguinte:

15.1 Faz uma cronologia do antecedentes da apresentação do referido pedido, sinaliza algumas questões prévias sobre o objeto do pedido de pronúncia, e defende-se, quer por exceção com base na incompetência do tribunal em razão da matéria e da impropriedade do meio processual, quer por impugnação.

15.2 Os veículos foram introduzidos no consumo em 11 e 18 de abril de 2023 no domínio da redação dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, que acolheu a jurisprudência do Despacho da 8.ª Seção do TJUE, de 17 de abril, processo C 640/17, pelo que a redação do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC não é violadora do artigo 110.º do TFUE.

15.3 O Requerente pretende a discussão e análise do enquadramento feito pela AT nos veículos na categoria B do IUC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIUC, não concordando com esta, pretendendo que o tribunal arbitral se substitua à AT e enquadre os veículos na alínea a) do referido número e artigo, afirmando que houve erro imputável aos serviços por análise e leitura incorretas do processo de legalização, principalmente do certificado de matrícula emitido pelo Liechtenstein,

15.4 No entender da Requerida, o Requerente não assaca qualquer vício à liquidação do IUC, mas sim um vício de violação de lei ao ato administrativo em matéria tributária de enquadramento dos veículos da categoria B.

15.5 Numa cronologia dos factos, é descrito como foram preenchidas as DAV de introdução no consumo dos veículos à luz da documentação que foi apresentada e das instruções que acompanham o preenchimento das referidas DAV.

15.6 As liquidações e o cálculo do seu montante foram efetuados de acordo com as regras legais em vigor, que transcreve, e para a tomada de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, convalidada em procedimento de revisão oficiosa, foram consultadas diversas unidades orgânicas da Requerida.

15.7 Abordando a exceção da incompetência do tribunal em razão da matéria, cita o n.º 1 do artigo 2.º e o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, pelo que o ato sindicado tem de se traduzir obrigatoriamente num dos atos mencionados no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e ser subsumível ao objeto de vinculação da Requerida à arbitragem, nos termos previstos nos artigos 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Considera que o Requerente syndica a legalidade do ato administrativo em matéria tributária de indeferimento de correção da categoria dos veículos, peticionando a anulação das liquidações de IUC, mas o que quer ver apreciado é o processo de legalização dos veículos e a correção do campo G1 das DAV, conforme resulta da causa de pedir.

A Requerida entende haver uma dissonância entre a causa de pedir e o pedido, afigurando-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação do pedido nos termos pretendidos pelo Requerente, que não podem ser ignorados ou moldados, quando a letra e o espírito da norma não o permitem.

Assim, o tribunal arbitral não pode conhecer do pedido tal como formulado pelo Requerente, devendo julgar de acordo com o direito constituído, conforme resulta do n.º 2 do artigo 2.º do RJAT, que proíbe igualmente o recurso à equidade, daqui decorrendo uma exceção dilatória que determina a absolvição da instância.

15.8 Abordando a impropriedade do meio processual, refere que aquilo que a Requerente pretende é syndicar o processo de legalização dos dois veículos em causa, ou seja, o ato administrativo de indeferimento da correção de categoria dos veículos em apreço e que se corrija o campo G1 das DAV em causa, para o qual o meio processual próprio/adequado é a ação administrativa, regulada nos termos do CPTA.

Acrescenta que o Requerente não chega a identificar quais as normas legais que as liquidações de IUC violam, advogando, em todos os seus requerimentos que fez a prova exigida no campo G1 da DAV e que tem pleno conhecimento dos pressupostos legais de enquadramento de veículos na categoria A ou b, estando condicionado ao cumprimento de critérios materiais e formais expressamente previstos na lei e nos instrumentos reguladores do regime.

A impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória inominada que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da instância, nos termos do n.º 2, do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex-vi alínea c), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

15.9 Especificamente, por impugnação, refere que no campo G1 da DAV «Informação para IUC» lê-se «As casas 65a e 65b são de preenchimento facultativo. Caso sejam preenchidas ficam sujeitas a prova documental. A falta da prova da data/país de atribuição da primeira matrícula na EU/EEE (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIUC impedirá que o mesmo seja

classificado como categoria A, mantendo-se como categoria B para todos os efeitos legais, designadamente liquidação e cobrança de IUC», não tendo o Requerente preenchido tal campo.

15.10 Nos termos do artigo 74.º da LGT o ónus da prova de factos constitutivos de direitos recai sobre quem os invoque, não sendo admissível que, atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, se diga que incumbirá à AT fazer prova de qual afinal o país em que os veículos obtiveram a primeira matrícula.

A prova da obtenção da primeira matrícula dos veículos é um facto positivo e não é prova suficiente alegar com base em documentos que não correspondem ao alegado, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos, sendo que não se deve olvidar, no caso concreto, que a aplicação do regime do artigo 2.º do CIUC determina que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito ao enquadramento na categoria A recaía sobre o Requerente, o que não logrou fazer ao não apresentar um documento fidedigno que comprove o direito que se arroge. Anota que o Requerente se limita a juntar certificados de matrícula emitidos em data posterior à data da matrícula emitida naquele país.

15.11 Adianta a Requerida que na sequência da falta de prova, nos termos fixados no artigo 74.º da LGT, os atos de liquidação foram praticados tendo em conta as normas estatuídas pelo CIUC, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num «julgamento» de alegada desconformidade com o direito da União Europeia, cingindo a AT a sua atuação ao cumprimento da lei vigente. Os atos de liquidação não podem ser considerados ilegais, desde logo, porque os mesmos foram efetuados de acordo com a disciplina legal aplicável, encontrando-se em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente.

Conclui que as regras do ónus da prova só se invertem quando haja presunção legal e, a aceitar-se, configuraria uma violação do princípio da justiça tributária, por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1 da CRP, não sendo a justiça material por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes, mas a justiça distributiva, que é a almejada pelo direito fiscal, visando o sistema fiscal a prossecução da verdade e da justiça material.

IV - APRECIÇÃO JURÍDICA DAS EXCEÇÕES

A - Incompetência do tribunal em razão da matéria,

16. A Requerida refere que o ato sindicado tem de se traduzir obrigatoriamente num dos atos mencionados no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e ser subsumível ao objeto de vinculação da Requerida à arbitragem, nos termos previstos nos artigos 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Considera que o Requerente syndica a legalidade do ato administrativo em matéria tributária de indeferimento de correção da categoria dos veículos, peticionando a anulação das liquidações de IUC, mas o que quer ver apreciado é o processo de legalização dos veículos e a correção do campo G1 das DAV, conforme resulta da causa de pedir, havendo uma dissonância entre a causa de pedir e o pedido.

Em seu entender, afigura-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação do pedido formulado, nos termos pretendidos pelo Requerente, que não podem ser ignorados ou moldados, quando a letra e o espírito da norma não o permitem. Assim, o tribunal arbitral não pode conhecer do pedido tal como formulado pelo Requerente, devendo julgar de acordo com o direito constituído, conforme resulta do n.º 2 do artigo 2.º do RJAT.

Refere o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, em matéria de competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável, o seguinte:

«1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) ...*
- c) (Revogada)*

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

Por seu turno, o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sobre o «Objeto da vinculação» diz o seguinte:

«Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

- a) *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) ...
- c) ...
- d) *Pretensões relativas à classificação fiscal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.».*

O IUC é um imposto cuja administração está confiada à AT, cujo procedimento tributário compreende a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, representados pela liquidação do tributo, conforme artigos 54.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária (LGT), e 44.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

Possui natureza específica, e está estruturado por categorias de A a G, abrangendo automóveis, motociclos, aviões e embarcações. As categorias A e B visam automóveis, relevando na categoria A, a cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o combustível e na categoria B a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono, consoante o sistema de testes a que o veículo foi sujeito, conforme artigo 7.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC.

Como decorre da base tributável, constata-se que na categoria A releva a antiguidade do veículo como fator de tributação, enquanto na categoria B tal fator, a partir da entrada em vigor do referido código, deixa de ter qualquer importância.

Atentos os fatores de tributação e as taxas em vigor constantes dos diplomas legislativos, em vigor a cada momento, ficam criadas as condições para a liquidação do imposto, ato administrativo de natureza tributária.

O preenchimento do campo G 1 da DAV é um desdobramento da informação que suporta a liquidação do ISV e integra-se no procedimento de liquidação, para efeitos de delimitar a categoria de veículo.

Nos campos 65 a da DAV visa-se recolher a «Data da primeira matrícula UE/EEE» e no campo 65 b «O país da 1.ª matrícula UE/EEE» e são campos que, de acordo com as instruções, são de

preenchimento facultativo pelos declarantes, ou seja, por defeito, para efeitos de liquidação do IUC, é considerada a informação sobre as matrículas anteriores, constantes do Campo G.

Aparentemente a informação conducente ao cálculo do ISV não é considerada suficiente para efetivar o cálculo do IUC, pelo que, facultativamente, o Requerente é solicitado a colaborar na determinação da matéria coletável, numa espécie de autoliquidação parcial de um fator do IUC. Se o Requerente não preencheu esse campo, por lapso ou por voluntariamente ter renunciado ao seu preenchimento, por o ter achado desnecessário, não se vislumbra que não possa haver uma anulação da liquidação daí resultante.

Como refere o Requerente, o artigo 54.º do CPPT prevê que «...*não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*», e a atribuição de uma categoria fiscal no âmbito da DAV a um veículo para um futuro procedimento de liquidação do IUC não passa de um ato preparatório desta mesma liquidação, que se irá concretizar apenas a partir da atribuição de matrícula.

Assim, no caso concreto, tendo em conta o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, a apreciação da legalidade da liquidação do IUC, cabe no âmbito da competência dos tribunais arbitrais, sendo desatendida a invocada exceção.

B – A impropriedade do meio processual

17. Uma segunda exceção invocada pela Requerida respeita à impropriedade do meio processual.

O meio processual próprio/adequado para a correção da categoria dos veículos em apreço é a ação administrativa, regulada nos termos do CPTA, anotando que o Requerente não chega sequer a identificar quais as normas legais que as liquidações de IUC violam e afirma que fez a prova exigida no campo G1 da DAV.

De facto, o Requerente não chegou a identificar as normas legais violadas, mas tudo se resume a saber se os elementos constitutivos da liquidação do IUC foram, ou não, corretamente aplicados, pelo que tal exercício deverá efetuar-se no âmbito tributário, uma vez que qualquer divergência que ocorra produz as suas repercussões na liquidação, sendo o meio próprio para aferir de qualquer ilegalidade o CPPT, e não o CPTA, que seria apenas um meio indireto de a poder vir a atingir, pelo que é a mesma igualmente desatendida.

V - OS FACTOS

18. O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- a) O Requerente importou do Liechtenstein, ao abrigo do regime especial de transferência de residência para emigrantes, o veículo ligeiro de passageiros da marca «Renault», modelo «Megane», com o n.º de chassis VF1EMOU..., que teve uma primeira matrícula em 17.02.2004, um n.º de matrícula definitiva ... e uma data de matrícula definitiva em 10.06.2011, titulado pela DAV n.º 2023/..., com data de aceitação de 04.04.2023, a que veio a ser atribuída a matrícula nacional
- b) Para efeitos de informação para o IÚC, o Requerente não preencheu os campos 65 a) e 65 b) com a data da primeira matrícula UE/EEE e País da 1.ª matrícula UE/EEE, respetivamente, do veículo mencionado na alínea anterior.
- c) Em sede de IUC, o Requerente através das liquidações n.ºs 2023.... e 2024, respetivamente, pagou no ano de 2023 a quantia de 414,81 € e no ano de 2024 a quantia de 426,83 €.
- d) O Requerente importou do Liechtenstein, ao abrigo do regime geral, o veículo ligeiro de passageiros de marca «Audi», modelo «8N(TT)», com o n.º de chassis TRUZZZBNZ11..., que teve uma primeira matrícula em 20.04.2001, um n.º de matrícula definitiva ... e uma data de matrícula em nome do Requerente em 21.09.2021, titulado pela DAV n.º 2023/..., com data de aceitação de 05.04.2023, a que veio a ser atribuída a matrícula nacional
- e) Para efeitos de informação para o IUC, o Requerente não preencheu na DAV, para qualquer dos dois veículos, os campos 65 a) e 65 b) com a data da primeira matrícula UE/EEE e o País da 1.ª matrícula UE/EEE.
- f) Em sede de IUC, o Requerente através das liquidações n.ºs 2023/.... e 2024, respetivamente, pagou no ano de 2023 a quantia de 414,81 € e no ano de 2024 a quantia de 426,83 €.
- g) O campo G1 da DAV subordinado ao título «Informação para IUC» tem instruções de preenchimento que dizem o seguinte: *«As casas 65a e 65b são de preenchimento facultativo. Caso sejam preenchidas ficam sujeitas a prova documental. A falta da prova da data/país de atribuição da primeira matrícula na EU/EEE (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIUC impedirá*

que o mesmo seja classificado como categoria A, mantendo-se como categoria B para todos os efeitos legais, designadamente liquidação e cobrança de IUC».

h) O Requerente interpôs em 29.09.2025 e 01.10.2025 os recursos hierárquicos n.ºs ...2025... e ...2025..., respetivamente, no seguimento da notificação dos despachos de indeferimento proferidos nos procedimentos de revisão oficiosa n.ºs ...2025... e ...2025....

i) Os recursos hierárquicos mencionados na alínea anterior foram tacitamente indeferidos.

j) O Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 17.12.2025.

19. Os factos declarados provados, assentam nas provas documentais fornecidas, tanto pelo Requerente como pela Requerida, incluindo o processo administrativo por esta remetido.

20. Não existem factos dados como não provados.

VI - O DIREITO NACIONAL E COMUNITÁRIO

A - A legislação nacional

21. A redação inicial do artigo 2.º n.º 1 do IUC em matéria de incidência objetiva, dizia o seguinte:

«1 – O imposto único de circulação incide sobre os veículos das categorias seguintes, matriculados ou registados em Portugal:

a) Categoria A: Automóveis ligeiros de passageiros e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2.500 kg matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do presente código;

b) Categoria B: Automóveis de passageiros referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre Veículos e automóveis ligeiros de mista com peso bruto não superior a 2.500 kg, matriculados, em data posterior à da entrada em vigor do presente código;

c) ...

d) ...

e) ...

f) ...

g) ...

2 — ...

3 — ...

4 – ...»

22. Decorrente do acatamento da jurisprudência comunitária, o artigo 2.º do IUC, através da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, passou a ter uma nova redação, nos termos seguintes:

«1 – O imposto único de circulação incide sobre os veículos das categorias seguintes, matriculados ou registados em Portugal:

a) Categoria A: Automóveis ligeiros de passageiros e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2.500 kg que tenham sido matriculados, pela primeira vez, no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde 1981 até à data da entrada em vigor do presente código;

b) Categoria B: Automóveis de passageiros referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre Veículos e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2.500 kg, cuja data da primeira matrícula, no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, seja posterior à da entrada em vigor do presente código;

c) ...

d) ...

e) ...

f) ...

g) ...

2 – ...

3 – ...

4 – ...»

B – A instrução administrativa

23. Na sequência da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 119/2019, a AT divulgou o Ofício Circulado n.º 35 166 de 12.01.2022, no qual refere que foi identificada a necessidade de recolher na DAV informação sobre a data e o país da primeira matrícula na UE/EEE, quando exista, para constar no cadastro de veículos para efeitos de liquidação do IUC.

Para esse efeito, para determinado universo de veículos, foram criadas na DAV «*a casa 65a – Data da primeira matrícula na UE/EEE, casa 65b) – País da 1.ª matrícula UE/EEE e casa 65c – Informação confirmada pela alfândega*».

Acrescentam as instruções que as casas 65a e 65b são de preenchimento facultativo, devendo sempre que sejam preenchidas, ser apresentada a respetiva prova documental (anexar à DAV) dos elementos declarados. Na falta de apresentação de prova documental o veículo será classificado pela categoria B do CIUC.

C - O Direito Comunitário

24. O artigo 110.º do TFUE (antes 90.º e 95.º noutras redações dos Tratados) diz o seguinte:

«1) Nenhum Estado-Membro pode fazer 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.

2) Além disso, nenhum Estado-Membro pode fazer incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções».

D – A Jurisprudência comunitária

25. O Despacho do Tribunal de Justiça (oitava Seção), de 17 de abril de 2018, no processo C-640/17, abordou especificamente a legislação portuguesa à luz do artigo 110.º do TFUE, tendo acordado o seguinte:

«O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-membro por força da qual o Imposto Único de Circulação que estabelece é cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-Membro sem ter em conta a data da primeira matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutro Estado-Membro, com a consequência de a tributação dos veículos importados de outros Estados membros ser superior à dos veículos não importados similares.».

VII – APRECIACÃO JURÍDICA

A – Introdução

26. O Requerente refere que o indeferimento teve como fundamento não ter sido feita prova de que a primeira matrícula dos citados veículos foi atribuída pelo Liechtenstein, pese embora a mesma conste do processo de legalização dos veículos e tal facto tenha sido mencionado na resposta em sede de audição prévia, esclarece o significado do preenchimento de certos campos dos certificados de matrícula e afirma que para cada pessoa que adquira um veículo automóvel,

seja novo ou usado, é atribuída uma matrícula, isto é, a matrícula é pessoal, ou seja a matrícula que teve antes deixa de constar do certificado de matrícula.

Por isso, conclui que existe erro imputável aos serviços, por análise e leitura incorretas do processo de legalização, principalmente do certificado de matrícula, sendo violado nitidamente o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. (TFUE).

Por sua vez, a Requerida refere que no campo G1 da DAV as casas 65a e 65b são de preenchimento facultativo, mas caso sejam preenchidas ficam sujeitas a prova documental.

A falta da prova da data/país de atribuição da primeira matrícula na UE/EEE (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIUC) impedirá que o mesmo seja classificado como categoria A, mantendo-se como categoria B para todos os efeitos legais, designadamente liquidação e cobrança de IUC», Refere que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direitos recai sobre quem os invoque, não sendo admissível que atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil se diga que incumbirá à AT fazer prova de qual afinal o país em que os veículos obtiveram a primeira matrícula

Adianta que não é prova suficiente alegar com base em documentos que não correspondem ao alegado, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos, sendo que não se deve olvidar, no caso concreto, que a aplicação do regime do artigo 2.º do CIUC determina que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito ao enquadramento na categoria A recaía sobre o Requerente, o que não logrou fazer ao não apresentar um documento fidedigno que comprove o direito que se arrogue.

Salienta que o Requerente se limita a juntar certificados de matrícula emitidos em data posterior à data da matrícula emitida naquele país.

Conclui que as regras do ónus da prova só se invertem quando haja presunção legal, e a aceitar-se configuraria uma violação do princípio da justiça tributária, por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1 da CRP

B - A Competência material

27. Antes de apreciar as posições das Partes, importa indagar do enquadramento legal em que surge o pedido de pronúncia arbitral, pois, como refere o artigo 61.º, n.º 1 da LGT, a incompetência no procedimento deve ser conhecida oficiosamente pela administração tributária e pode ser arguida pelos interessados.

Em matéria de utilização das tecnologias de informação e da comunicação, refere o n.º 3 do artigo 60.º - A da mencionada lei geral tributária que por portaria do Ministro das Finanças são identificadas as obrigações declarativas, de pagamento, e as petições, requerimentos e outras comunicações que são obrigatoriamente entregues por via eletrónica, bem como os atos e comunicações que a administração tributária pratica com utilização da mesma via, devendo respeitar-se sempre o princípio da reciprocidade.

A Requerida, interpelada para informar a data da publicação da portaria atrás mencionada, veio esclarecer que era a Portaria n.º 149/2014, de 24 de julho, que procede à regulamentação do Decreto-Lei n.º 21/2013, de 13 de fevereiro, relativo ao regime de utilização da transmissão eletrónica de dados para o cumprimento de formalidades nas áreas aduaneiras, dos impostos especiais de consumo e do imposto sobre os veículos.

Analisada a referida portaria, consta do artigo 1.º, que o seu «Objeto» é «... a regulamentação do Decreto-Lei n.º 21/2013, relativo ao regime de utilização da transmissão eletrónica de dados para o cumprimento de formalidades nas áreas aduaneiras, dos impostos especiais de consumo e do imposto sobre veículos».

Nos termos do n.º 5 da mesma portaria, estabelece-se uma regra geral de dispensa de entrega de documentos que, todavia, não abrange os documentos de suporte das declarações aduaneiras de veículos.

28. A DAV é o documento de suporte concebido para a atividade declarativa de admissão e importação de veículos tendo em vista a sua matriculação em território nacional.

Começou por se denominar Declaração de Veículo Ligeiro, conforme o Anexo II da Circular n.º 233/92, Série II, e para os operadores não registados/Particular, implicava o preenchimento, entre outros, do ano de fabrico, do país de procedência, da data da primeira matrícula e da matrícula anterior (casas 23 a 26).

Com o alargar da atividade declarativa aos veículos pesados e aos motociclos e com as alterações ao n.º 4 do artigo 22.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 31/2001, de 8 de fevereiro, a partir de 1 de julho de 2001 passou a constituir o documento de liquidação e cobrança do imposto, tendo sintetizado igualmente a informação que até então era recolhida em quatro modelos declarativos diferentes visando a concessão de isenções. Eliminou o ano de fabrico do veículo, mas manteve a

exigência do preenchimento da data da primeira matrícula, da matrícula anterior (desdobrada entre definitiva e provisória) e da data de fim de validade da matrícula anterior (casas 24 a 26). Com a sua implementação pretendeu-se obter o máximo de informação possível que viabilizasse a cobrança dos impostos, ISV e IVA, e simultaneamente fornecesse a informação técnica necessária para a emissão dos certificados de matrícula por parte da Direção Geral de Viação (DGV), com retorno diário da informação com a matrícula atribuída aos serviços aduaneiros, sustentando um protocolo de cooperação com a DGV, que se tinha iniciado em 1 de janeiro de 1998.

Através do Despacho n.º 11 576/2006 (2.ª série), o suporte declarativo DAV foi reformulado de forma a acolher as emissões do dióxido de carbono como fator de cálculo do imposto. Nas respetivas casas 27 a 30, se fez constar o preenchimento do país de procedência, a data da primeira matrícula, a matrícula anterior e a respetiva data de fim de validade.

29. A implementação do ISV, em 1 de julho de 2007, e a criação da AT, em 1 de janeiro de 2012, não desvirtuaram o objetivo que tinha presidido à sua criação, a qual teve uma importante evolução com a adoção do SFA 2 (Sistema de Fiscalidade Automóvel 2), em especial na recolha de informação relativamente aos beneficiários e aos veículos objeto de regimes especiais de isenção do ISV e de admissão/importação temporária.

De acordo com o n.º 1 do artigo 17.º do CISV, segundo a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 53/2017, de 31 de maio, a introdução no consumo e a liquidação do imposto são titulados pela declaração aduaneira de veículos» e a introdução no consumo de veículos por particulares implica o envio por via eletrónica do certificado de matrícula estrangeiro ou de documento equivalente, de fatura comercial, ou de declaração de venda no caso de aquisição a particular, conforme decorre do artigo 20.º, n.º 2. e, concretamente, no que respeita ao certificado de matrícula ou documento equivalente, o mesmo deve ser depositado no Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P. – n.º 5 do mesmo artigo.

30. Em face da evolução deste quadro declarativo, e tendo em conta que a Portaria n.º 149/2014, de 24 de julho, procedeu à regulamentação do Decreto-Lei n.º 21/2013, de 13 de fevereiro, relativo ao regime de utilização da transmissão eletrónica de dados para o cumprimento de formalidades nas áreas aduaneiras, dos impostos especiais de consumo e do imposto sobre os veículos, o Tribunal Arbitral não encontra base legal para que no suporte DAV se inclu

informação que se destina a validar outros procedimentos que não sejam os relacionados com o pagamento das respetivas imposições em matéria de ISV ou do reconhecimento das isenções ou exclusões de imposto, tendo em vista a introdução no consumo e conseqüente atribuição de matrícula.

Com efeito, no procedimento está em causa unicamente o cumprimento de formalidades nas áreas aduaneiras, dos impostos especiais de consumo e do imposto sobre os veículos, e o procedimento de introdução no consumo encerra com a atribuição de matrícula nacional pelo IMT.

Depois de atribuída matrícula nacional, o procedimento de admissão ou importação é encerrado. Inicia-se um novo procedimento, consubstanciado no pagamento do IUC, em que nos termos do n.º 2 do artigo 4.º «*O período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B,*», sendo devido até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate nos termos da lei, conforme n.º 3. Para todos os efeitos legais, os atos tributários de liquidação, consideram-se praticados no serviço de finanças da área de residência ou sede do sujeito passivo, conforme decorre do artigo 16.º do CIUC.

31. Há violação de lei quando o instrumento declarativo foi aprovado para o CISV e a administração tributária, sem se munir de uma base legal de extensão, pretende que o mesmo também sirva as finalidades da cobrança do IUC, ou seja, muito embora não exista uma incompetência orgânica, uma vez que a AT é a entidade que administra tanto o ISV como o IUC, e que até teria obrigação de evitar essa incompetência, há uma ilegalidade material na forma como pretende aproveitar um suporte declarativo objeto de instrumento normativo para fins diferentes daqueles para que foi criado.

A questão não foi arguida pelo Requerente nem pela Requerida. O Tribunal Arbitral limita-se assinalar tal facto e não extrai conseqüências, uma vez que entende que a procedência da incompetência não seria a melhor forma de tutela dos interesses ofendidos, pretendendo o Requerente saber se a presunção de um elemento essencial do imposto, por via da emissão do ofício circulado, estabeleceu a legalidade dos atos de liquidação a que foi sujeito.

32. Importa, no entanto, sublinhar que a solução da DAV para acolher informação para a tramitação do IUC é positiva e é uma boa solução, mas não da forma menos feliz como foi

concretizada, de impulso meramente administrativo e sem obtenção de uma prévia cobertura legal.

Com efeito, a fusão da DGCI e da DGAIEC que, administravam o IUC e o ISV, respetivamente, numa única entidade, a AT, eliminou naturais resistências a perdas de competências e autonomia gestonária, pelo que há condições para uma aproximação e uniformização dos elementos estruturantes de cada imposto de forma que dessa integração resulte maior coerência legislativa e uma maior justiça fiscal na tributação dos veículos.

É possível alcançar economias de escala na gestão e cobrança dos dois impostos, designadamente na área do reconhecimento das isenções e da própria cobrança. Por exemplo, em nome de uma certa coerência jurídica, justifica-se uma harmonização das isenções reconhecidas em sede de ISV e IUC, no sentido de, preservando os benefícios que pela sua natureza são exclusivos de cada um, se eliminem as disfunções existentes da consideração de um mesmo interesse público de forma diferenciada ou se exijam duplicações desnecessárias, caso, por exemplo dos reconhecimentos de isenção do ISV, seguidos ato contínuo à matrícula, do reconhecimento de isenções para o IUC por parte dos serviços de finanças.

Aliás, mesmo numa visão mais alargada, e se considerarmos a proclamação do princípio da equivalência explícita nos artigos 1.º dos dois impostos, seria até, desejável uma aproximação da incidência objetiva, no caso do ISV fracionada por uma enorme variedade de percentagens de tributação consoante a tipologia dos veículos (100%, 95%, 60%, 40%, 30%, 25%, 15%, e 10%), por via de um código fiscal automóvel, que fundisse e conferisse homogeneidade à tributação.

C - A Densificação da importação dos veículos do Requerente

33. O Liechtenstein é um dos membros da EFTA que, com a Noruega e a Islândia, em 1994, se constituiu no Espaço Económico Europeu (EEE), e adotou as regras legislativas da UE, em matéria de livre circulação de mercadorias, serviços, capitais e pessoas, alargando o mercado interno europeu. com exceção de alguns mercados mais sensíveis, caso da agricultura, pescas, união económica monetária, política externa e de segurança.

Assim, o legislador nacional, ao acolher a jurisprudência do TJUE, sentiu necessidade de, a par dos Estados-membros da EU, incluir expressamente os Estados Membros do EEE no âmbito de

incidência objetiva do IUC, uma vez que os veículos são fundamentais na mobilidade e nos circuitos económicos no espaço europeu.

34. Todavia, o favorecimento da concorrência por via da aproximação de legislações não significa uma harmonização absoluta das legislações próprias e neste âmbito podemos incluir a problemática das matrículas no Liechtenstein, onde existe um certificado de matrícula segundo as regras dimanadas da diretiva n.º 1999/43 do Conselho, de 23 de abril de 1999, com a data da primeira matrícula dos veículos, igual à Parte II – V- (B) da diretiva, mas em que nas chapas de matrícula é feito constar um brasão de armas, aliás tal como na vizinha Suíça, que tem um sistema muito semelhante, em que o respetivo certificado de matrícula, em língua alemã, tem um grafismo de preenchimento muito semelhante.

Nos termos dos artigos 2.º, alínea c), e 4.º da referida diretiva, o certificado de matrícula é o documento que certifica que o veículo se encontra matriculado num Estado-membro e deve ser reconhecido pelos demais Estados Membros quer, para identificação do veículo em circulação internacional, quer para nova matrícula noutro Estado-membro.

35. O Requerente refere que para cada pessoa que adquira um veículo automóvel, seja novo ou usado, é atribuída uma matrícula, isto é, a matrícula é pessoal, ou seja, a matrícula que teve antes deixa de constar do certificado de matrícula.

De facto, à semelhança da legislação suíça, as placas de matrículas são pessoais e são atribuídas ao condutor e não ao veículo, podendo ser transferidas entre veículos do mesmo dono. Através do «*Wechselschilder*», é possível ter uma única matrícula para dois carros, pagando apenas uma taxa de imposto, desde que apenas um carro seja usado de cada vez. Se por exemplo, o proprietário de um veículo trocar de automóvel tem a possibilidade de transferir a matrícula para o novo veículo.

Como menciona o Requerente, no ponto 36 dos certificados de matrícula dos veículos consta a palavra «*inverkehrsetzung*» que traduzida significa «colocação no mercado» em 17.02.2004 FL e 20.04.2001 FL, respetivamente, e é essa a data em que os veículos passaram a estar habilitados a circular.

É gerido pelas autoridades locais de trânsito, e as chapas contêm as letras «*FL*», abreviatura de «*Fürstentum Liechtenstein*».

36. A Requerida refere que o Requerente não preencheu o campo G1 da DAV «*Informação para IUC*».

Com a publicação do Despacho do TJUE no processo C-640/17, visando a conformidade do IUC com o direito comunitário, a AT veio a considerar que a DAV era um meio idóneo para o acolhimento das orientações resultantes da referida jurisprudência, tendo, para o efeito, criado um desdobramento do campo G sobre matrículas anteriores, o G1, visando «*Informação para IUC – Imposto Único de Circulação*» com dois campos de preenchimento específicos, o primeiro 65 a) com a «*Data da primeira matrícula EU/EEE*» e o segundo 65 b) com «*País da 1.ª matrícula EU/EEE*», com as respetivas instruções de preenchimento.

37. A razão apresentada pela AT foi uma certa necessidade informativa, não se tendo chegado a clarificar que tipo de necessidade informativa e com que fim, pelo que importa analisar a problemática da recolha de informação para atribuição de matrícula.

No âmbito do ISV e para efeitos da aceitação da DAV, a análise do certificado de matrícula passa, entre outras, pela verificação da data da primeira matrícula do veículo e do número de matrícula definitiva que o veículo ostentava no momento da sua expedição para território nacional, havendo ainda campos para mencionar número e data de matrículas provisórias, se for o caso.

Com esses elementos, ficam reunidas as condições para a liquidação do imposto, uma vez que são apurados os anos de uso do veículo, sendo o ISV objeto da respetiva redução percentual, tendo em conta o imposto residual existente nos veículos existentes no mercado nacional.

No caso de veículos usados provenientes de um país terceiro à UE, e a menos que seja objeto de um pedido de isenção pelo seu proprietário, em razão da transferência de residência, o ISV é pago na totalidade, como se fosse novo.

38. A informação assim recolhida visa um objetivo fiscal, mas tem simultaneamente um objetivo rodoviário, uma vez que é aproveitada pelos serviços dos transportes terrestres nacionais, para na emissão do respetivo certificado de matrícula, em «*Anotações especiais*», fazer constar a anterior matrícula no país de proveniência, assim como publicitar certa informação sobre dimensão de pneus, inspeções técnicas especiais ou mesmo, tendo em vista a fiscalização por parte das autoridades policiais, mencionar ónus fiscais, como, por exemplo, proibição de venda ou cedência de veículos que tenham gozado de isenções de imposto.

Com efeito, a Diretiva 1999/37/CE contempla a possibilidade de os Estados-Membros poderem incluir informações adicionais na Parte I do certificado de matrícula acrescentando códigos nacionais suplementares, inclusive os dados nominativos sobre o proprietário do veículo e endereço, mas o tipo de informação não está uniformizado.

Uniformizado e obrigatório está, entre outras, a menção na Parte II dos Certificados de matrícula do «Número de matrícula», da «Data da primeira matrícula do veículo» e do «Número de identificação do veículo».

39. Os certificados de matrícula do Liechtenstein revelam logo na capa as exigências do direito comunitário em matéria de matriculação, a começar na identificação do documento «Certificado de Circulação», em todas as línguas dos países da UE.

Nas páginas interiores, o essencial de toda a diretiva reflete-se no preenchimento dos vários campos, a começar na identificação nominativa do proprietário, na indicação das características técnicas do veículo e na data da atribuição da primeira matrícula.

Em função da análise do certificado de matrícula, o Tribunal Arbitral não vislumbra a necessidade de apresentação de qualquer prova suplementar do alegado, pois a ser exigida qualquer prova adicional ao referido certificado então implicaria que todos os certificados de matrícula emitidos pelo Principado, assim como a grande maioria dos outros países da UE, teriam igualmente de apresentar essa prova.

40. A Requerida chama a atenção para o facto de o Requerente se limitar a juntar certificados de matrícula emitidos em data posterior à data da matrícula emitida naquele país, mas em função das normas existentes no referido Principado, aliás tal como na Suíça, não tem nada de estranho, pois tudo indica que o interessado adquiriu um veículo usado no referido país e optou por lhe atribuir uma matrícula pessoal que já possuía de outro automóvel.

Na Alemanha, os veículos têm uma data de primeira entrada em circulação com uma determinada matrícula e consoante vão mudando de proprietário, e o distrito da morada do proprietário é diferente, as matrículas vão sendo igualmente diferentes e com datas de emissão diferentes, aliás há, (ou havia), um prazo de três meses para comunicar essa mudança ao departamento de trânsito,

Em França, os certificados de matrícula, tem uma casa para a «Date de 1.^a mise en circulation», a «Date» e o «N.º Immatriculation», e na parte inferior do certificado a indicação do «Certificat Précédent» e a «Date»,

Nos Estados Unidos da América quando os proprietários dos veículos mudam de Estado de residência, as respetivas matrículas são igualmente alteradas, sendo, por outro lado, vulgar a existência de matrículas personalizadas (vanity plates) em que os proprietários escolhem a sequência de letras e números (dentro de certos critérios) mediante o pagamento de uma taxa extra.

Por isso, coloca-se a questão da prova pretendida pela Requerida para os veículos usados admitidos e da simplicidade pretendida para o procedimento. Será uma declaração dos serviços de matrícula, dos departamentos de trânsito, das «Prefecture de Police», a atestar que a primeira matrícula do veículo tinha ocorrido nesses países e que os veículos tinham sempre lá permanecido?

41. Na interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC não se chega a colocar a questão da matrícula definitiva, mas apenas a data da primeira vez em que os veículos entraram em circulação.

Nestes termos, torna-se irrelevante o facto de nalguns países, existirem anotações nos certificados de matrícula de que os veículos estiveram imobilizados legalmente durante certos períodos por razões técnicas, por não terem pago o imposto de circulação ou por iniciativa dos próprios particulares, assinalados pelos serviços rodoviários através da aposição de vinhetas ou carimbos nos certificados de matrícula, situações perfeitamente identificáveis na análise da DAV, pois o que consta e o que conta é simplesmente a data da primeira matrícula.

42. Os veículos objeto de apreciação nos autos são provenientes de um país de reduzida dimensão territorial e populacional, encravado entre a Áustria e a Suíça, com um mercado automóvel bastante fechado, em que a aquisição de veículos novos é teoricamente mais favorecida do que nos países da União Europeia, uma vez que estão sujeitos a uma taxa de IVA de 8,1%, muito mais baixa do que a mais baixa da União Europeia, o Luxemburgo, com 17%, não sendo este país exportador de automóveis.

Daqui resulta que as motivações para os cidadãos residentes irem adquirir veículos usados noutros países não é incentivadora, pois o valor dos referidos veículos usados no Principado,

de um modo genérico, é mais baixo, e o recurso à importação de países dos Balcãs não seria igualmente solução, dado a existência de direitos aduaneiros. Não sendo uma prova irrefutável de que os referidos veículos nunca tiveram uma primeira matrícula num país terceiro, é, todavia, da máxima razoabilidade admitir que os referidos veículos foram matriculados pela primeira vez no referido país.

43. Como se salienta no n.º 24 do acórdão de 7 de julho de 2011, processo C-263/10 (Nisipeanu), os automóveis introduzidos no consumo como novos são produtos nacionais, mas logo que sejam colocados à venda como usados nesse mercado passam a ser concorrentes dos veículos usados admitidos doutro Estado Membro, pelo que elementos que integrem o cálculo dos veículos usados importados e não sejam aplicados aos veículos usados nacionais são suscetíveis de desencorajar a admissão de veículos usados e, como tal, contrários ao artigo 110.º do TFUE, o que sucede no presente caso, em que os veículos admitidos doutros Estados membros ou do EEE, não obstante revelarem uma data de primeira matrícula, tal como os veículos nacionais, a partir do preenchimento de um campo facultativo da DAV, são objeto de uma dúvida sistemática sobre o país da sua primeira matrícula.

44. Integrando o Principado do Liechtenstein o EEE, a prova que consta do certificado de matrícula, de ter sido emitido pela primeira vez em data anterior à da entrada em vigor do CIUC, só deveria determinar a sua inclusão na categoria B, mediante prova da AT, de que a mesma ocorreu em país terceiro à UE, porque a regra é a primeira matrícula no espaço comunitário e a exceção é a importação de veículo usado de país terceiro.

45. Face às dúvidas que possam existir na análise dos certificados de matrícula, a Requerida tem ao seu dispor, designadamente, os mecanismos da assistência mútua, os pedidos de esclarecimentos às embaixadas e consulados portugueses no estrangeiro, as informações dos próprios serviços rodoviários de cada país, incluindo o IMTT e, de forma reservada, os guias de identificação de veículos e das chapas de matrículas elaborados pelo órgão próprio da Polícia Judiciária, ou, mediante subscrição, do «The Interpol Guide to Vehicle Registration Documents».

Muito embora o n.º 5 do artigo 20.º do CISV determine que os originais dos certificados de matrícula devam ser depositados no IMTT, I.P., não é difícil à AT, a partir da atividade das alfândegas mais ativas na admissão e importação de veículos usados, constituir um dossier com

fotocópias da generalidade dos documentos em vigor nos países da União Europeia e em países terceiros, ilustrando as especialidades de matrícula de cada país, com a finalidade de formação interna dos funcionários mais diretamente incumbidos de tais análises.

46. Em função da informação dos certificados de matrícula dos diversos países da UE, concebidos segundo a respetiva diretiva comunitária, o direito ao enquadramento nas categorias A e B são uma espécie de direito natural, proporcional ao objetivo que se pretende, que só cede perante fundadas dúvidas da AT, adquiridas por via da análise do procedimento DAV e que podem ser objeto de esclarecimento.

47. O Liechtenstein está em situação de paridade com os demais Estados Membros da UE, pelo que as modalidades de verificação da conformidade do direito nacional com o ordenamento comunitário não podem ser estruturadas em termos de impossibilitar na prática ou de dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade).

O ofício circulado da AT transmite a sua perspetiva de interpretação da lei relativamente à classificação dos veículos nas categorias A ou B, pelo que não está em causa um erro do funcionário na apreciação de documentos, mas uma interpretação de direito do artigo 2.º do CIUC efetuada de forma genérica pela Requerida.

Não tem força jurídica e, atenta a sua natureza, vincula apenas a Administração Tributária (serviços de finanças e respetivos funcionários). Como resulta do artigo 68.º - A da LGT, trata-se de orientações genéricas que visam a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias, mas que, embora também dirigidas aos contribuintes, não subordina os proprietários de veículos que não provem a matrícula pela primeira vez no território nacional ou num EM da EU ou do EEE, uma vez que prevalece o princípio da legalidade tributária relativamente à qual não pode ser oposta uma interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

48. Segundo o artigo 55.º do CPPT, a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários, pelo que, ao exigir prova de que os veículos do Requerente nunca tiveram outra matrícula que não tivesse sido aquela que consta do certificado

de matrícula do Principado, está a dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, e não observa os princípios da legalidade, proporcionalidade e da celeridade.

49. Constatou-se que, para efeitos de tributação do IUC, os certificados de matrícula dos países da UE e dos países que integram a EEE, respondem às exigências de informação para a tributação.

A Requerente invoca que o ónus da prova de factos constitutivos de direitos recai sobre quem os invoca, não sendo admissível que atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil se diga que incumbirá à AT fazer prova de qual afinal o país em que os veículos obtiveram a primeira matrícula, mas o Tribunal Arbitral, em função da informação constante da DAV, não tem muitas dúvidas de que o ónus da prova de que os veículos não foram matriculados pela primeira vez no país de proveniência (ou num Estado da UE) cabe à AT, salvo situações praticamente residuais que poderão emergir da análise da informação da DAV, do certificado de matrícula ou da própria fatura que, eventualmente, poderá ter acompanhado a DAV.

50. A criação na DAV de um campo de preenchimento para o IUC, a preencher facultativamente pelos interessados, mas que, a ser preenchido, deve ser provado, está concebida em termos de exigências desproporcionadas relativamente ao objetivo, e mesmo redundantes, pois, em regra, implica que os serviços aduaneiros, confirmem as casas 65 a e b, com a informação já conferida na casa 60, ou seja, contrariando a própria simplicidade de que na conceptualização declarativa se deve revestir o procedimento.

É a partir das dúvidas concretas que se suscitam na análise dos certificados de matrícula por parte dos serviços aduaneiros que o ónus da prova se transfere para os declarantes e não a partir da dúvida sistemática, estabelecida por via de um formulário aprovado administrativamente. Com efeito, em conformidade com o artigo 46.º do CPPT, os atos a adotar nos procedimentos devem ser os adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade.

Na medida em que os certificados de matrícula dos países da UE, assim como os da EEE, respondem às exigências genéricas de informação para a tributação, a não aceitação da referida informação apenas deve ocorrer mediante dúvida fundamentada.

O Requerente salienta que «*O facto de o campo G1 não ter sido preenchido constitui uma mera irregularidade declarativa que não pode sobrepor-se à realidade dos factos comprovados pelos documentos dos veículos juntos aos autos*», mas no entender do Tribunal Arbitral nem se tratará de uma irregularidade declarativa, uma vez que o preenchimento das casas era facultativo e é de presumir que os serviços tributários tenham conhecimento das formulações dos certificados de matrícula que estão padronizados em termos de informação a nível da União Europeia.

51. Em função deste quadro factual de recolha de elementos, compreende-se mal a exigência do preenchimento dos campos 65 a e 65 b, com as consequências que regulamentarmente lhe foram associadas, pois, na generalidade, a administração tributária dispõe de toda a informação a eles respeitantes, uma vez que só excepcionalmente haverá situações em que haja necessidade da apresentação de alguma prova adicional.

52. O Tribunal Arbitral considera que há um erro na apreciação dos certificados de matrícula do Requerente por parte dos serviços de alfândega onde foi processada a DAV, em parte, induzido pelo acatamento das orientações em forma de ofício circulado dimanadas dos serviços centrais da Requerida. A não ter havido esse erro, não se teriam desencadeado as liquidações, cuja legalidade se irá escrutinar seguidamente

D – Inconstitucionalidade do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC

O carácter comunitário

53. A versão inicial do CIUC preceituava que a incidência visava os veículos matriculados ou registados em Portugal, segundo as categorias A e B, colocando no mesmo patamar todos os veículos, e ignorando os estados de uso com que os veículos usados provenientes da UE, da EEE ou de países terceiros à UE, tinham sido matriculados. Era a matrícula atribuída pelas autoridades nacionais que relevava para a inserção numa das categorias, definida temporalmente pelo antes e o depois da vigência do CIUC.

Com a publicação do Despacho do Tribunal de Justiça de 17 de abril de 2018, processo C-640/17, ficou assente que «*O artigo 110.º do TJUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado membro por força da qual o Imposto Único de Circulação que estabelece é cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-membro sem ter em conta a data da primeira matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutra Estado-Membro, com a*

consequência de a tributação dos veículos importados de outro Estado-membro ser superior à dos veículos não importados similares».

54. A alteração legislativa do IUC reparou a desconformidade com o direito comunitário, mas abriu uma brecha no ordenamento jurídico nacional, ao passar a distinguir a tributação dos veículos em função da sua origem como país terceiro que atribuiu essa primeira matrícula, ignorando-a, e considerando a data da matrícula nacional atribuída ao veículo como a que releva para a inclusão na categoria.

55. Em termos do carácter comunitário das matrículas dos veículos a motor no mercado único, a Circular n.º 71/93, Série II, da extinta Direção Geral das Alfândegas, transcrevia o entendimento então existente a nível da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Indiretos, da Comissão das Comunidades Europeias, de que a presunção do artigo 1.º do Regulamento (CEE) n.º 2776/90, segundo o qual *«todas as mercadorias que circulam no interior do território aduaneiro da Comunidade são consideradas comunitárias, salvo se foi provado que não têm carácter comunitário, é aplicável à circulação dos veículos»*, pelo que, *«quando forem importados dum país terceiro e introduzidos em livre prática sem serem matriculados no Estado membro podem ser expedidos com destino a um outro Estado membro na qualidade de mercadorias comunitárias, com base na referida presunção»*, devendo, no que respeita à matrícula, *«ser tratados exatamente como os veículos produzidos na Comunidade.»*.

Este entendimento, abrangendo veículos novos, por maioria de razão abrangia igualmente veículos já detentores de uma qualquer matrícula de outro Estado Membro, pois o facto de se apresentarem já matriculados (definitiva ou provisoriamente) significava que já tinham sido introduzidos, não só em livre prática, mas também no consumo, pelo que se impunha a aplicação de um princípio de não discriminação.

Acrescentava o n.º 4 da referida Circular que *«Em caso de dúvidas, as autoridades competentes podem pedir informações a título de assistência mútua. Todavia, os pedidos de informações não deverão revestir um carácter automático»*.

56. Não obstante a revogação do referido regulamento, e a sua substituição por outros regulamentos, os princípios e os entendimentos mantiveram-se sobre a referida questão. caso dos Regulamentos (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabeleceu o Código Aduaneiro Comunitário; o Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de

Julho de 1993, que fixou determinadas disposições de aplicação, e mais tarde com o Código Aduaneiro Modernizado constante do Regulamento 450/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23.04.2008 que, conforme o n.º 18, alínea b), refere que são «Mercadorias Comunitárias», as introduzidas no território aduaneiro da Comunidade a partir de territórios que não façam parte desse território e introduzidas em livre prática.

Em matéria de estatuto aduaneiro das mercadorias, estabelece o artigo 101.º do referido regulamento uma presunção do estatuto aduaneiro de mercadorias comunitárias, de que «*Sem prejuízo do artigo 161.º, presume-se que todas as mercadorias que se encontrem no território aduaneiro da Comunidade têm o estatuto aduaneiro de mercadorias comunitárias, salvo se se comprovar que não são mercadorias comunitárias.*».

57. O Tribunal Arbitral, tendo em conta o exposto e o EEE, considera que os veículos provenientes do Liechtenstein, são para todos os efeitos mercadorias comunitárias, num nível de primeiro grau, que não carece de demonstração, só a afastar mediante a inversão do ónus da prova por parte da Requerida.

Todavia, embora sem a cobertura jurídica do EEE, num nível de segundo grau, é uma questão igualmente recorrente para os veículos provenientes de países terceiros, em especial os trazidos por emigrantes, designadamente, da Suíça, Canadá, Estados Unidos, Venezuela e África do Sul, que muito embora tenham tido uma matrícula inicial nos países de proveniências, são automaticamente classificados na categoria B, independentemente da antiguidade,

Refira-se que, em razão dos custos de transporte, as correntes comerciais de veículos usados dos países que se localizam para lá do Atlântico são inexpressivas, e, no caso do Reino Unido, o facto de os veículos terem o volante à direita constitui um fator dissuasor de fluxos comerciais com a União Europeia.

Algumas vezes, são trazidos por colecionistas veículos clássicos de países da América Latina, a que o CIUC expressamente reconhece isenção nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º, mas são importações «a latera» dos circuitos comerciais

Uma vez que, a partir da introdução em livre prática, há uma presunção a nível do direito comunitário da igualização de estatutos dos veículos de origem não comunitária, o facto de essa introdução se ter verificado em Portugal e não noutros Estados-membros não altera essa

presunção, uma vez que é um procedimento aduaneiro prévio de cobrança dos direitos aduaneiras a nível da União.

A introdução no consumo só se verifica posteriormente, com o pagamento do ISV e a atribuição de matrícula, pelo que, posto isto, o legislador nacional não terá atendido a toda a dimensão fiscal da questão, ao discriminar em termos de direito interno, veículos que se apresentaram com cobertura comunitária.

O princípio da equivalência como regra geral de igualdade tributária

58. Dispõe o artigo 1.º do IUC, que *«O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária».*

Nos termos do artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil, em matéria de interpretação da lei, preceitua que *«Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso»*, referindo o n.º 3 que, *«Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.»*.

No entender do Tribunal Arbitral, atendendo à referência expressa ao princípio da equivalência, o sistema de tributação criado em sede de IUC para os veículos abrangidos, na base de categorias, tem de ser analisado à luz da igualdade fiscal entre os cidadãos, e da constitucionalidade das normas.

59. O princípio da equivalência foi um princípio inovatório introduzido na fiscalidade automóvel, feito constar simultaneamente nos regimes do ISV e do IUC.

O Professor Doutor Sérgio Vasques, define-o em termos do *«imposto deve(r) corresponder ao benefício que o contribuinte retira da atividade pública, ou ao custo que imputa à comunidade pela sua própria atividade. No que em particular respeita à tributação automóvel, dir-se-á que devem pagar imposto igual aqueles que provoquem o mesmo custo ambiental, e que devem pagar imposto diferente aqueles que provoquem custo ambiental diferente também»*, In *«Revista de Direito e Gestão Fiscal»*, separata de Edição do Instituto Superior de Gestão - Abril 2002, páginas 79 a 82.

Segundo ele, «*A equivalência constitui uma regra de igualdade tributária com aplicação limitada, portanto, mas especialmente adequada a impostos como os que incidem sobre os automóveis, cuja razão de ser se não pode encontrar hoje senão nas exterioridades negativas que estes geram – é no princípio da equivalência que ganha expressão jurídico-fiscal a regra do poluidor-pagador.*», referindo, mais adiante, que, «*Trata-se, no fundo, de dar concretização ao princípio mais vasto da igualdade tributária, mas de o fazer partindo de uma lógica de responsabilidade. Porque a ninguém se deve reconhecer o direito de imputar livremente custos aos seus concidadãos, cada um deve pagar imposto na medida dos encargos que gera à comunidade.*», In Teses - O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária – Almedina – Janeiro 2008 – página 388

60. O CISV e o CIUC não foram precedidos de estudos preparatórios visando a adoção desse princípio que, nem sequer é explicitamente referido no despacho que constituiu o Grupo de Trabalho para a reforma do IA (Despacho Conjunto n.º 290/2006, publicado no Diário da Republica, II Série, de 27.03.2006), pelo que os textos legislativos são, em larga medida, herdados da legislação revogada, e não o refletem, se bem que deva estar presente nas opções legislativas, uma vez que o intérprete não deve ignorar os princípios gerais sobre interpretação das leis.

De acordo com o n.º 4 do referido despacho, a reforma deveria seguir a orientação de «*Prever que o novo sistema seja aplicável apenas aos veículos que sejam introduzidos no consumo no âmbito da sua vigência*» e isso reflete-se na redação inicial do artigo 2.º do CIUC em que a distinção entre categorias tinha a ver unicamente com o facto da primeira matrícula ter sido emitida antes de 1 de agosto de 2007, data de entrada em vigor do CISV, ou ter sido emitida posteriormente à referida data.

61. Com efeito, a fiscalidade automóvel vigente até então tinha um Imposto Automóvel (IA), de elevado significado financeiro, pago à cabeça, ou seja, antes de o veículo ter matrícula e poder circular na via pública, e impostos de circulação e de camionagem, de reduzido valor, muitas vezes nem atualizados ao nível da inflação, com um ineficiente sistema de fiscalização que gerava um alto nível de incumprimento da obrigação fiscal.

Havendo a intenção legislativa de transferir gradualmente uma parte da carga fiscal do imposto automóvel para a fase da circulação, entendeu-se que a entrada em vigor do novo regime fiscal

automóvel era um marco que delimitava um antes e um depois, e que, em nome da justiça fiscal, não se deveria onerar mais em imposto de circulação veículos que já tinham sido fortemente onerados com o pagamento do IA quando foram matriculados pela primeira vez em território nacional, criando-se, por isso, uma categoria de veículos para tal finalidade.

Poderá até questionar-se a razão de o legislador não ter feito prevalecer o princípio da equivalência na delimitação da categoria A, e ter excecionado os veículos matriculados anteriormente a 1981, mas tal teve a ver com os estudos que avaliaram a tendencial redução de veículos abrangidos e a ponderação da receita potencialmente perdida relativamente aos anos anteriores a 1981, reveladores de uma receita negligenciável tendo por base os custos de cobrança associados.

Por outro lado, suscitava-se uma outra questão relacionada com a fixação das bases tributáveis, uma vez que as emissões de dióxido de carbono, apenas começaram a ser obrigatórias constar nas homologações técnicas, a partir de 1999, pelo que era impensável sujeitar mais de metade do parque automóvel a medições individuais de dióxido de carbono, pelo que, a criação de uma categoria sem essa exigência permitiu resolver essa questão.

62. Na Proposta de Lei n.º 118/X, de 7 de março de 2007, que veio sustentar a Lei 22-A/2007, de 29 de junho, era referido que a tributação automóvel era concretizada por via da deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição dos veículos para a fase de circulação, visando *«formar um todo coerente»* que embora destinado à angariação de receita pública, pretende que a mesma seja angariada *«na medida dos custos ambientais que cada individuo provoca à comunidade»*, erigindo-se o princípio da equivalência como elemento estruturante e unificador, *«deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária»*.

63. Se relativamente ao ISV a referência ao princípio da equivalência se afigura destituído de sentido, uma vez que o seu predecessor, o IA, foi sempre um imposto de vocação financeira, assim se discordando do Professor Sérgio Vasques, já relativamente ao IUC se pode equacionar, necessariamente em termos hábeis, a formatação do imposto à luz de elementos que justificam uma modelação diferente, até por força. inclusive, de diretivas comunitárias em matéria de ambiente.

A questão do custo da utilização da rede viária já há mais de cem anos preocupava o legislador, conforme se pode verificar pela Tabela B, anexa ao Decreto n.º 10:176, de 10 de outubro de 1924, cujo imposto de trânsito era destinado à conservação das estradas, mas como se revelou desproporcional «*com o desgaste efetivamente produzido, sendo geralmente pesado para quem utilizava pouco e excessivamente módico para os outros*», acabou por ser suprimido pelo Decreto n.º 17:813, de 30 de dezembro de 1929, sendo as receitas assim perdidas, compensadas pelo agravamento dos direitos aduaneiros incidentes na gasolina(o combustível da época) e nos pneumáticos, ou seja, já na época, começava a haver uma perspetiva de equivalência entre o custo e o benefício.

A referência aos termos hábeis, tem a ver com o facto de que o princípio da equivalência do IUC, terá de conviver com outras fontes de financiamento dos danos rodoviários e ambientais, como sejam, entre outras, as autoestradas portajadas ou a Contribuição do Serviço Rodoviário.

64. Não é razoável admitir que o legislador tenha pretendido que veículos rigorosamente iguais em termos de marca e modelo, em todas as suas características técnicas, incluindo na própria data ou no próprio ano de primeira matriculação, em termos de circulação viária, durante toda a sua vida útil até ao abate nos termos legalmente estabelecidos, não sejam tributados da mesma forma, e que o fator distintivo seja a origem dos veículos antes de terem sido matriculados em território nacional, onerando de forma desigual, aquilo que é objetivamente igual.

É na base do princípio constitucional da igualdade que se encontra fundamento para se exigir que os danos ocasionados pela circulação dos veículos em termos de poluição do meio ambiente, por via das emissões de dióxido de carbono e outras substâncias poluentes, e pelo desgaste das estradas e outras infraestruturas rodoviárias, sejam pagos de forma proporcional pelos respetivos utilizadores e não de uma forma simplesmente arbitrária como a que resulta do facto de se diferenciar a tributação, em função da primeira matriculação no país de origem.

Refira-se que é uma proporcionalidade relativa, uma vez que veículos com características semelhantes poderão tirar mais ou menos benefício do uso das infraestruturas, consoante os quilómetros percorridos nesse ano. mas tal resulta da livre disponibilidade de uso de cada automobilista, não fundamentando uma discriminação.

O Princípio da capacidade contributiva

65. O legislador ao se eximir de tributar a circulação dos veículos, atenta a identidade de características técnicas, de forma igual, produziu uma legislação violadora do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º, mas também do artigo 104.º da CRP. Essa desigualdade, não é por se refletirem simplesmente nos veículos, mas, conjugadamente, nos titulares da propriedade dos veículos, que ficam empobrecidos pelo facto de terem veículos com primeira matrícula anterior ao início da vigência do IUC e, todavia, ficam sujeitos a liquidações de imposto muito mais gravosas, como se a primeira matrícula tivesse sido atribuída posteriormente a 1 de agosto de 2007.

66. Como refere Ana Paula Dourado, In Direito Fiscal, 7.ª edição, Almedina, Coimbra 2022, páginas 229 e 230, «*O princípio da capacidade contributiva é um princípio de justiça fiscal e contém a medida de comparabilidade entre o objeto de tributação, por um lado, e a medida de comparabilidade entre os sujeitos passivos, por outro. As duas medidas estão relacionadas. O objeto de tributação deve permitir uma correta comparabilidade entre sujeitos (todos devem pagar impostos segundo o mesmo critério)*». Donde «*a tributação do universo de todos os sujeitos passivos segundo o princípio da igualdade implica que o objeto de tributação deve ser adequado a revelar essa capacidade contributiva, sob pena de arbitrariedade e discriminação.*».

67. Se dois veículos da mesma marca e modelo e com a mesma antiguidade, aferida pela data da primeira matrícula do certificado de matrícula, são tributados em IUC de forma diferente, consoante o país de onde tiverem sido admitidos ou importados, uns na categoria A e outros na categoria B, parece claro que existe uma discriminação óbvia dos sujeitos passivos, proprietários de tais veículos, pois «*todos devem pagar impostos segundo o mesmo critério*», estando em causa o princípio da capacidade contributiva, a que se refere o artigo 104.º da CRP. Não deixando os veículos de serem património, mais ou menos valioso, para um património igual e para uma estrutura de consumo igual, o legislador estabeleceu no sistema fiscal uma dualidade de critérios de tributação, obrigando, uns a pagar mais que os outros, sem qualquer fundamento, ou seja, com o pecado original de uns veículos terem «nascido» na UE, ou na EEE, como neste caso dos veículos provenientes do Liechtenstein, ou em países terceiros.

68. Ter sido matriculado, pela primeira vez, no território nacional ou num Estado Membro da UE ou do EEE, ou em país terceiro, é um fator completamente irrelevante para, anualmente, o

Estado tributar em IUC com a finalidade de reparar danos relacionados com a circulação dos veículos em território nacional, o que apenas pode ser entendido como arbitrariedade e discriminação dos proprietários dos veículos que trouxeram os seus veículos de países terceiros.

69. Sendo conhecidos os fluxos comerciais de veículos usados doutros países que não da UE e da EEE, praticamente inexistentes, e as movimentações no âmbito de transferências de residência, objetivamente, o legislador limita-se a prejudicar, essencialmente, a integração dos emigrantes que trouxeram os seus veículos usados de países terceiros, designadamente dos países já acima mencionados, pois muito embora possam ter beneficiado de isenção do ISV, após a matrícula dos seus veículos em território nacional, durante toda a sua vida útil, continuarão a pagar anualmente o IUC, pela categoria B, como têm feito até agora, sem qualquer razão justificativa.

Isto significa que em futuras transmissões de veículos, no mercado é oferecido um veículo de uma determinada marca, modelo e ano de matrícula com um certo IUC, determinado pela categoria A, e na mesma ocasião pode ser oferecido um veículo absolutamente idêntico da mesma marca, modelo e ano de matrícula, determinado pela categoria B, muito mais gravoso, interferindo diretamente no mercado, pois um eventual comprador de veículos, entre a opção de anualmente pagar um imposto mais reduzido ou um outro muito mais oneroso, naturalmente que irá escolher o veículo sobre o qual recaem menores imposições.

Refere Filipe de Vasconcelos Fernandes que «... *tratando-se o princípio da capacidade contributiva de uma emanção da igualdade no plano fiscal – pelo que, mais uma vez, se poderá continuar a derivar do artigo 13.º da CRP – dele decorre que deverá a lei fiscal tratar de forma igual e uniforme os factos que exprimem ou revelam a mesma capacidade contributiva e de modo diferenciado aqueles que a exprimem de diferente forma, assegurando que tal suceda na medida da respetiva diferença*». «*Não basta, por isso, que exista um tratamento igual de factos relevantes à luz da mesma capacidade contributiva revelada, mas também que aqueles factos ou indícios que sejam reveladores de uma capacidade contributiva distinta sejam tratados diferentemente e na medida dessa mesma diferença*» (In, F. Vasconcelos Fernandes, *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL, Editora Lisboa, 2020, página 165).

70. Embora a antiguidade dos veículos diminua a importância da questão na importação, subsiste para os veículos constantes do cadastro de veículos nacionais da AT, que ao longo do tempo foram sendo matriculados e ainda não tiveram fim de vida, ou seja há um universo de veículos provenientes de países terceiros que continuam a ser tributados de forma discriminatória relativamente a outros.

Muitas vezes, por detrás das normas, esconde-se algum protecionismo, mas não é o caso, nem se perfila, sequer que, de um momento para o outro, o país possa começar a ser destino de correntes comerciais de veículos usados provenientes, por exemplo, dos mercados asiáticos.

Como já se deixou exposto, venham os veículos donde vierem, após a sua introdução em livre prática e no consumo, ou simplesmente no consumo, para todos os efeitos, passam a ser veículos nacionais, em paridade de situação, com aqueles que foram matriculados como novos em Portugal.

71. Os tribunais arbitrais, à semelhança dos tribunais judiciais, têm igualmente a incumbência de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso dos respetivos processos e recusar a sua aplicação se as julgarem inconstitucionais.

VIII – DECISÃO

72. Nestes termos, o Tribunal Arbitral Singular julga o seguinte:

a) ~É recusada a aplicação das normas constantes do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, em razão de, ao prever a segmentação do universo dos veículos abrangidos pela incidência objetiva entre veículos novos matriculados em Portugal e em qualquer outro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, em que releva para efeitos da inserção na categoria, a data da primeira matrícula por eles obtida, e veículos matriculados pela primeira vez em qualquer outro país terceiro, ou assim considerado, como no caso dos autos, em que releva unicamente a data da matrícula atribuída em território nacional, é violado o disposto nos artigos 13.º, n.º 1. e 104.º, n.ºs 3 e 4 da CRP.

b) São anuladas as liquidações do IUC, dos anos de 2023 e 2024, dos veículos importados do Liechtenstein, a que foram atribuídas as matrículas nacionais ... e ..., devendo ser restituídos os montantes cobrados;

- c). São devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT;
- d) A Requerida é condenada nas custas processuais.

IX – VALOR

73. Conforme o artigo 97.º-A do CPPT, os valores atendíveis para efeitos de custas para as ações que decorram nos tribunais tributários, quando seja impugnada a liquidação, é o da importância cuja anulação se pretende

Neste sentido, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA, aplicável por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, é fixado o valor do processo em 1683,28 € (mil seiscientos e oitenta e três euros e vinte e oito cêntimos).

X – CUSTAS PROCESSUAIS.

74. Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, aplicável por remissão do seu artigo 4.º, n.º 1, as custas processuais são fixadas no valor de 306 € (trezentos e seis euros), a pagar pela Requerida.

75. Nos termos do artigo 25.º, n.º 1 do RJAT, «A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termos ao processo arbitral é suscetível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada». Dê-se conhecimento ao Ministério Público, para os respetivos efeitos legais.

Lisboa, 11 de maio de 2026.

O Árbitro Singular,

António Manuel Melo Gonçalves