

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 384/2022-T

Tema: ISV – Admissão de veículos usados – Incidência sobre a componente ambiental; reforma da decisão arbitral (em anexo à decisão)

*Substitui a decisão arbitral de 24 de abril de 2023

REFORMA DA DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 23 de junho de 2022, a sociedade A..., LDA, com o número de identificação de pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação de Imposto sobre veículos (ISV), relativos ao período de 13/07/2021 a 25/11/2021, no valor total de € 17.750,82 (dezassete mil, setecentos e cinquenta euros e oitenta e dois cêntimos), que aqui se identificam:

MATRICULA	DATA	ORIGEM	MARCA
	13/07/2021	ALEMANHA	MERCEDES
	20/07/2021	FRANÇA	RENAULT
	30/07/2021	ALEMANHA	MERCEDES
	17/08/2021	ALEMANHA	RENAULT
	17/08/2021	FRANÇA	MERCEDES
	07/10/2021	ALEMANHA	MERCEDES
	11/10/2021	LUXEMBURGO	CITROEN
	13/10/2021	ALEMANHA	CITROEN
	14/10/2021	FRANÇA	RENAULT
	25/10/2021	BÉLGICA	BMW
	25/10/2021	BÉLGICA	NISSAN
	25/10/2021	BÉLGICA	RENAULT
	28/10/2021	ALEMANHA	AUDI
	08/11/2021	ALEMANHA	RENAULT
	25/11/2021	BÉLGICA	CITROEN

2. Para fundamentar o seu pedido a Requerente, alega, em síntese, a ilegalidade do artigo 11.º do Código do Imposto sobre os Veículos (CISV), norma que sustenta a liquidação, por violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (UE), pelo que requer a correção da liquidação do ISV, na parte do imposto que incide sobre a componente ambiental, devendo ser restituído o montante de € 1.563,29, acrescido dos juros indemnizatórios.
3. No dia 23-06-2022, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 11-08-2022, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 31-08-2022.
7. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
8. Notificada para a Resposta, a Requerida alega 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; por outro lado, constituindo a instância arbitral um contencioso de mera anulação, não lhe compete pronunciar-se sobre a restituição de

valores/montantes por conta dessa anulação; acrescenta ainda que o pedido de juros indemnizatórios só deverá contar-se, com exceção da liquidação de ISV constante da DAV n.º 2021/..., de 25/11/2021, passado um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa o que ocorreu em 04-04-2022, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, al. c) da LGT.

- a) Foi proferida decisão arbitral em 24-04-2023, com o seguinte sentido:
- (i) Julgar procedente o pedido arbitral formulado quanto às liquidações impugnadas e, em consequência, determinar a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no pedido arbitral, ordenando-se o reembolso à Requerente da quantia paga em excesso, no valor de € 1.563,29;
 - (ii) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, a partir de 04-04-2023.

9. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou recurso junto do Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 26/06/2024, transitado em julgado em 11-07-2024, decidiu anular a decisão arbitral, com a seguinte conclusão:

«...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.»

10. Por requerimento apresentado em 29-01-2025, a Requerente solicitou a reabertura do processo “para que essa matéria de facto, essencial à aplicação da justiça material, seja reapreciada à luz de novos elementos de prova trazidos ao processo”.

-
11. Por requerimento apresentado em 31-01-2025, a Requerida defendeu que o requerimento devia ser objeto de indeferimento.
12. Por despacho de 24 de julho de 2025, o ora signatário considerou que da decisão do STA resulta não só a obrigatoriedade de reabertura do processo, nos termos do n.º 2 do artigo 662.º do CPC, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, mas também a necessidade de conferir à Requerente a oportunidade de comprovar, no caso concreto, o tratamento desvantajoso dos veículos importados face aos veículos nacionais. Determinada a reabertura do processo, foi a Requerente notificada para demonstrar o tratamento desvantajoso dos veículos usados importados, dispondo a Requerida do direito ao respetivo contraditório.
13. Em resposta, a Requerente alegou o seguinte:
- 13.1 Para comprovação do requerido, juntou aos autos as Declarações Aduaneiras de Veículos (“DAV”) referentes à introdução em Portugal dos veículos objeto das liquidações impugnadas.
- 13.2 Sustenta que tais documentos demonstram que o montante de ISV cobrado pela Administração Tributária é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares comercializados em Portugal, isto é, ao montante do imposto que subsiste após a depreciação do veículo ao longo do tempo.
- 13.3 Alega, para o efeito, que das DAV resulta o valor do ISV pago, bem como o valor das componentes cilindrada e ambiental antes da aplicação das reduções por anos de uso, as percentagens de redução aplicadas a cada uma dessas componentes e o valor final de ISV liquidado.
- 13.4 Mais refere que, a partir desses elementos, é possível apurar o valor do ISV que seria liquidado caso os veículos se encontrassem em estado de novo, mediante o somatório das componentes cilindrada e ambiental sem as deduções decorrentes dos anos de uso.

- 13.5 Segundo a Requerente, na página 2 de cada DAV, no campo “R — Cálculo do ISV”, encontra-se indicado o valor do imposto correspondente à viatura em estado novo, por referência à taxa de 100%, sem consideração da desvalorização das componentes cilindrada e ambiental em função dos anos de uso.
- 13.6 Defende ainda que desses documentos se extraem as percentagens de desvalorização aplicadas à componente cilindrada e à componente ambiental, sendo que o coeficiente de desvalorização aplicado pela AT à componente cilindrada corresponde à desvalorização média dos veículos automóveis similares com os mesmos anos de uso.
- 13.7 Com base nesse entendimento, sustenta que o valor residual do imposto deve corresponder ao valor do ISV devido por um veículo similar em estado novo, deduzido da depreciação média sofrida pelo veículo em função dos anos de uso, depreciação essa calculada de acordo com a percentagem de redução aplicada à componente cilindrada.
- 13.8 Conclui, assim, que, comparando o valor residual do imposto assim apurado com o valor de ISV efetivamente pago, fica demonstrado que o imposto liquidado excede o valor residual do imposto incorporado no veículo, razão pela qual considera estar verificado o pressuposto factual necessário à anulação parcial das liquidações impugnadas.
14. No exercício do contraditório, a Requerida alegou o seguinte:
- 14.1 A prova documental junta não permite demonstrar o tratamento desvantajoso exigido pela jurisprudência do TJUE e do STA.
- 14.2 Sustenta a Requerida que, de acordo com o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Administrativo na sequência do despacho do TJUE proferido no processo C-399/23, a conformidade do artigo 11.º do Código do ISV com o artigo 110.º do TFUE não deve ser apreciada em termos absolutos, mas sim em função de uma avaliação concreta entre o valor de ISV cobrado ao veículo usado importado e o valor residual do imposto incorporado em veículos usados nacionais equivalentes.

- 14.3 Alega, por isso, que não basta à Requerente invocar que as percentagens de redução aplicadas à componente ambiental são inferiores às aplicadas à componente cilindrada. Segundo a Requerida, impendia sobre a Requerente o ónus de provar que, nas situações concretas dos autos, o imposto incidente sobre os veículos objeto de legalização fiscal em Portugal é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor de veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de usados, de modo a favorecer a venda destes últimos.
- 14.4 A Requerida entende que as DAV juntas pela Requerente apenas evidenciam o valor do ISV liquidado, as componentes consideradas, as percentagens de redução aplicadas e o cálculo efetuado na importação, mas não demonstram o valor residual do imposto incorporado em veículos nacionais similares, nem permitem concluir que o imposto cobrado aos veículos importados excedeu esse valor residual.
- 14.5 Mais sustenta que a prova exigida deveria incidir sobre a comparação concreta com veículos equivalentes existentes no mercado nacional, incluindo a demonstração da respetiva cotação média à data da legalização, através de elementos documentalmente reconhecidos ou de informação especializada do setor automóvel.
- 14.6 A Requerida refere ter procedido à consulta da cotação dos veículos constantes da listagem apresentada, tendo analisado os valores de aquisição declarados nas DAV, acrescidos do ISV liquidado, por confronto com valores de mercado indicados no Standvirtual. Com base nessa análise, concluiu, quanto aos veículos avaliados, que o valor de aquisição acrescido do ISV pago se revelava inferior às cotações encontradas para veículos idênticos ou similares em território nacional, razão pela qual não se verificaria um tratamento desvantajoso dos veículos importados relativamente a veículos nacionais usados.
- 14.7 Salienta ainda que, no seu entender, não foi produzida pela Requerente qualquer prova ou demonstração documental que sustente a alegação de que o imposto calculado em concreto excede o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional.

- 14.8 A Requerida reitera que as liquidações impugnadas foram efetuadas ao abrigo da redação vigente do artigo 11.º do Código do ISV, introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que passou a prever percentagens de redução também para a componente ambiental. Defende que, embora essas percentagens não sejam quantitativamente iguais às da componente cilindrada, tal não implica, por si só, violação do artigo 110.º do TFUE.
- 14.9 Invoca ainda o princípio da legalidade tributária, sustentando que a AT se encontra vinculada à aplicação da lei em vigor, não podendo afastar a disciplina constante do Código do ISV quando pratica os atos de liquidação.
- 14.10 Conclui, assim, que não ficou demonstrado que a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental diferente da aplicada à componente cilindrada conduza, nos casos concretos, ao favorecimento da venda de veículos automóveis usados nacionais face aos veículos usados importados de outro Estado-Membro da União Europeia.
- 14.11 Nessa medida, entende a Requerida que os atos de liquidação impugnados foram efetuados de acordo com o regime legal aplicável, em obediência ao princípio da legalidade e sem violação do direito nacional ou europeu, devendo, por isso, manter-se integralmente na ordem jurídica.
15. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Cumprida a decisão do Supremo Tribunal Administrativo, cabe proferir decisão.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- Foram apresentadas na Alfândega do Freixieiro, por transmissão eletrónica de dados, as Declarações Aduaneiras de Veículos (DAV) relativas a 15 viaturas supra identificadas, relativas ao período de 13/07/2021 a 25/11/2021, e que constam do Processo Administrativo junto ao processo, e cujos conteúdos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.
- 2- O cálculo do ISV foi feito, nos termos descritos no campo R das DAV apresentadas.
- 3- A Requerente procedeu ao respetivo pagamento.
- 4- A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa relativa à liquidação de ISV das DAV supra identificados, pedido indeferido por despacho do diretor da Alfândega do Freixieiro em 28-04-2022.
- 5- Do indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi apresentada impugnação arbitral.
- 6- Foi proferida decisão arbitral em 24-04-2023, tendo o pedido do Requerente sido deferido.
- 7- A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou recurso junto do Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 26/06/2024, transitado em julgado em 11-07-2024, decidiu anular a decisão arbitral.

8- Reaberto o processo, foram as partes convidadas a pronunciar-se, em cumprimento da decisão do STA, o que fizeram.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevância para a questão a decidir, não ficou provado o preço de venda praticado no mercado nacional relativo a viaturas usadas com características idênticas às das viaturas importadas pela Requerente e, conseqüentemente, que o montante do ISV cobrado sobre os veículos importados identificados nos autos exceda o montante do valor residual do ISV incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes, à data das liquidações, no mercado nacional de veículos usados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

Da violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

A Requerente solicitou a anulação parcial da liquidação e reembolso do imposto pago em excesso, com fundamento na violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

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

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

Analisemos, por isso, o regime legal para aferir da eventual violação do princípio da não discriminação ínsito no artigo 110.º do TFUE, nomeadamente no que concerne à componente ambiental, expressamente alegada pela Requerente a título subsidiário.

A questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado Membro já foi objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia.

Na vigência do revogado imposto automóvel, o Tribunal considerou que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.”* (Ac. de 09-03-1995, proc. C-345/03, Nunes Tadeu).

No mesmo sentido, em 2001, o TJUE declarou que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a*

depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional” (Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, Gomes Valente).

Relativamente aos critérios, incluindo a componente ambiental, o Tribunal de Justiça da UE considerou também que: *“No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objetivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.*

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

(Ac. de 05-10-2006, processos apensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).

Sobre o sistema nacional de tributação automóvel, nomeadamente a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o Tribunal de Justiça decidiu:

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

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

28 Daqui resulta que a República Portuguesa aplica aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação no qual, por um lado, o imposto devido por um veículo utilizado há menos de um ano é igual ao imposto que incide sobre um veículo novo similar posto em circulação em Portugal e, por outro, a desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco anos é limitada a 52%, para efeitos do cálculo do montante deste imposto, independentemente do estado geral real desses veículos.

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

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

31 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que, nos casos referidos no número anterior do presente acórdão, os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE”. Em conclusão, viria o Tribunal a declarar que “1) A República Portuguesa, ao

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

Em consequência, pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, foi alterada a redação do citado artigo 11.º, passando considerar-se a desvalorização do veículo a que a mesma se refere mas tão-somente quanto à componente cilindrada, ficando agora, de todo, excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental.

Deste modo, é claro que a tributação automóvel pode assentar em critérios objetivos, como sejam o tipo de motor, a cilindrada e, inclusivamente, uma classificação assente em considerações ambientais. Porém, quando aplicados a veículos usados importados de outros Estados-Membros, o montante de imposto cobrado não pode exceder o montante que se contém no valor residual de veículos usados similares já registados no Estado-Membro de importação. É, pois, constante a orientação do Tribunal de Justiça, no que concerne à interpretação daquele artigo 110.º quando referido a tributação automóvel: um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

A desconformidade do direito nacional, na sua atual redação, com a norma comunitária conduziu já ao início de procedimento de infração. Conforme comunicado de 24-01-2019, a Comissão Europeia deu início a ação judicial contra o Estado Português “por este Estado-Membro não ter em conta a componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação. A Comissão considera que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que os veículos usados importados de outros Estados-Membros são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado português,

uma vez que a sua depreciação não é plenamente tida em conta. Se Portugal não atuar no prazo de dois meses, a Comissão poderá enviar um parecer fundamentado sobre esta matéria às autoridades portuguesas.”

Não o tendo feito, em comunicado de 27 de novembro de 2019, a Comissão refere:

A Comissão decidiu hoje enviar um parecer fundamentado a Portugal por tributar veículos usados importados de outros Estados-Membros mais do que os automóveis usados adquiridos no mercado português. Atualmente, a legislação portuguesa não tem plenamente em conta a depreciação de veículos importados de outros Estados-Membros, pelo que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE. O Tribunal de Justiça Europeu tinha já concluído, em 16 de junho de 2016 (Acórdão C-200/15), que uma versão anterior deste imposto português era contrária ao direito da UE. Se Portugal não atuar no prazo de um mês, a Comissão pode decidir remeter o processo para o Tribunal de Justiça da UE.

Na sequência deste entendimento, a Comissão Europeia deu início, em 23/04/2020, junto do TJUE, a uma ação por incumprimento contra o Estado português - processo n.º C-169/20.

No dia 2 de setembro de 2021, o TJUE veio a proferir decisão no processo C-169/20, tendo concluído que:

“Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”

O artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, (Lei do Orçamento para 2021), veio estabelecer nova redação para o n.º 1, do artigo 11º, do CISV, que passou a ter o seguinte teor:

1 -O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados -Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória

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

TABELA D

Componente cilindrada

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

Componente ambiental

<i>Tempo de uso</i>	<i>Percentagem de redução</i>
<i>Até 2 anos.....</i>	<i>10</i>
<i>Mais de 2 a 4 anos</i>	<i>20</i>
<i>Mais de 4 a 6 anos</i>	<i>28</i>
<i>Mais de 6 a 7 anos</i>	<i>35</i>

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

Conforme se explica no douto Parecer do Ministério Público proferido no âmbito do Processo 84/22.OBALSBB, do Supremo Tribunal Administrativo (STA), Recurso de Uniformização de Jurisprudência, interposto pela AT da decisão proferida no processo 607/2021-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD):

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

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

transação (por implicar uma menor desvalorização do valor do veículo na componente ambiental, o que implica maior matéria tributável).

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

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

A questão voltou a ser abordada no Despacho de 6 de Fevereiro de 2024 (Proc. n.º C-399/23, caso “Osóquim”), e aí o TJUE reafirmou a sua jurisprudência anterior, acrescentando, contudo, um elemento novo:

“20. Cabe assim ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território. Para o efeito, deverá 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 de veículos usados nacionais.

21. Atendendo a todos os fundamentos anteriores, há que responder à questão submetida 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” (sublinhado nosso).

Em conformidade, o STA, no acórdão para uniformização de jurisprudência, proferido em 24 de Abril de 2024 (Proc. n.º 25/23.8BALS B) conclui que:

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

IV. Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.

É o que se extrai da mencionada decisão C-399/23 (Osóquim), 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.”

V. Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras 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.”

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

Sucede que uma tal indagação – que carece de ser feita para se concluir acerca da conformidade ou não com o Direito Europeu – é, forçosamente, de natureza factual, e encontra-se, por imposição legal, não apenas fora do âmbito do presente recurso uniformizador como, inclusivamente, fora do âmbito das competências deste Supremo Tribunal.

Assim sendo, importa apenas concluir no sentido da anulação da decisão arbitral recorrida.

III CONCLUSÃO

A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação

que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.” (sublinhados nossos).

O que implica, necessariamente, que a ilegalidade da liquidação de ISV passa a depender da demonstração, devidamente comprovada, de que o imposto liquidado, no que respeita à componente ambiental, é superior à taxa residual, da mesma componente, paga no preço de um veículo similar, e com a mesma idade, no interior do mercado nacional.

A idêntica conclusão chegou o STA quando apreciou o recurso apresentado no âmbito do presente processo:

“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.”

Notificada a Requerente para cumprir a prova exigida pelo STA, cabe decidir.

A prova produzida pela Requerente não satisfaz os requisitos definidos pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, porquanto não foi efetuada a comparação concreta exigida entre o montante de ISV cobrado aos veículos usados importados e o valor residual do ISV incorporado em veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de usados.

Com efeito, após o Despacho do TJUE de 6 de fevereiro de 2024, proferido no processo C-399/23, e a jurisprudência subsequente do Supremo Tribunal Administrativo, a desconformidade do artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, com o artigo 110.º do TFUE não pode ser afirmada em termos absolutos ou automáticos. Essa

desconformidade depende da demonstração, em concreto, de que o imposto liquidado sobre o veículo usado importado excede o valor residual do imposto incorporado no valor de veículos nacionais similares.

Assim, não bastava à Requerente demonstrar que, nas liquidações impugnadas, a componente ambiental beneficiou de uma redução inferior à componente cilindrada. Era necessário demonstrar que essa diferença se traduziu, relativamente aos veículos concretamente identificados nos autos, numa tributação superior à carga fiscal residual que onerava veículos usados similares já matriculados em Portugal.

Tal demonstração não foi feita.

Desde logo, não ficou provado qual o preço de venda praticado no mercado nacional relativamente a viaturas usadas com características idênticas às viaturas importadas pela Requerente. Também não ficou provado qual o ISV residual implícito nesse preço, enquanto parcela compósita do valor de venda dessas viaturas nacionais.

Não ficou, igualmente, demonstrado qualquer termo de comparação entre esse alegado ISV residual e as diferentes percentagens de redução aplicadas às componentes cilindrada e ambiental no apuramento do ISV das viaturas importadas. A mera indicação das percentagens aplicadas nas DAV não permite, por si só, concluir que o imposto cobrado excedeu o valor residual do imposto incorporado em veículos nacionais equivalentes.

Em síntese, não ficou provado que o montante do ISV cobrado sobre os veículos importados identificados nos autos excedesse o montante do valor residual do ISV incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes, à data das liquidações, no mercado nacional de veículos usados. Também não ficou demonstrado que qualquer eventual excesso tenha produzido um efeito discriminatório, designadamente por favorecer a venda de veículos usados nacionais em detrimento da introdução em Portugal de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros.

As DAV juntas aos autos não permitem suprir essa falta de prova. Tais documentos demonstram o modo como a Administração Tributária calculou o ISV devido pelos veículos importados, identificando o imposto liquidado, as componentes consideradas e as percentagens de redução aplicadas. Porém, permanecem circunscritos ao lado da operação relativo aos veículos importados e nada demonstram quanto ao outro termo indispensável da comparação: os veículos nacionais similares, o respetivo preço de mercado à data das liquidações e o imposto residual neles incorporado.

Por isso, a prova apresentada reconduz-se, no essencial, à constatação da diferença entre os regimes de desvalorização aplicáveis à componente cilindrada e à componente ambiental, fundamento que a jurisprudência do STA considerou insuficiente. A comparação exigida não se limita a contrapor percentagens de redução; exige a demonstração dos efeitos desses distintos regimes no confronto com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar se existe ou não tratamento desvantajoso dos veículos importados.

É certo que alguma jurisprudência arbitral tem admitido que a demonstração do excesso de ISV possa ser feita através de metodologias de cálculo do valor residual, designadamente com recurso a critérios externos de desvalorização ou a dados objetivos de mercado, não impondo necessariamente uma única modalidade probatória. Todavia, mesmo essa jurisprudência não dispensa a existência de elementos objetivos que permitam estabelecer o termo de comparação com veículos nacionais similares.

No caso dos autos, porém, a Requerente limitou-se a juntar as DAV, sem apresentar cotações de veículos nacionais similares, anúncios, publicações especializadas, relatórios, estudos, dados setoriais, avaliação ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do CISV, ou qualquer outro elemento objetivo suscetível de demonstrar, com rigor, o preço de mercado dos veículos equivalentes e o ISV residual neles incorporado.¹

¹ Veja-se sobre a prova a apresentar a Decisão do CAAD relativa ao Proc. n.º 375/2025-T.

Sendo sobre a Requerente que recaía o ónus de demonstrar os factos constitutivos da ilegalidade invocada, nos termos do artigo 74.º da LGT, não pode a falta de prova quanto ao preço de mercado dos veículos nacionais similares e ao ISV residual neles incorporado ser suprida pela mera invocação da diferença entre as percentagens de redução aplicadas às componentes do imposto.

Em conclusão, não se demonstrou o preço de mercado de veículos nacionais similares, não se apurou o ISV residual neles incorporado, não se estabeleceu uma comparação concreta entre esse valor residual e o ISV cobrado aos veículos importados, nem se provou que a tributação aplicada tenha favorecido a venda de veículos nacionais usados.

Consequentemente, não se verifica o pressuposto factual indispensável para concluir pela existência de tratamento fiscal discriminatório contrário ao artigo 110.º do TFUE, devendo improceder o pedido de anulação parcial das liquidações impugnadas.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral formulado quanto às liquidações impugnadas e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.563,29, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 29 de junho de 2026

O Árbitro

(Amândio Silva)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 384/2022-T

Tema: ISV – Admissão de veículos usados – Incidência sobre a componente ambiental.

* Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 26 de junho de 2024, recurso n.º 69/23.0BALSB – Substituída pela decisão arbitral de 29 de junho de 2026

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

16. No dia 23 de junho de 2022, a sociedade A..., LDA, com o número de identificação de pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... BAGUIM, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação de Imposto sobre veículos (ISV), relativos ao período de 13/07/2021 a 25/11/2021, no valor total de € 17.750,82 (dezassete mil, setecentos e cinquenta euros e oitenta e dois cêntimos), que aqui se identificam:

MATRICULA	DATA	ORIGEM	MARCA
...	13/07/2021	ALEMANHA	MERCEDES
	20/07/2021	FRANÇA	RENAULT
	30/07/2021	ALEMANHA	MERCEDES
	17/08/2021	ALEMANHA	RENAULT
	17/08/2021	FRANÇA	MERCEDES
	07/10/2021	ALEMANHA	MERCEDES
	11/10/2021	LUXEMBURGO	CITROEN
	13/10/2021	ALEMANHA	CITROEN
	14/10/2021	FRANÇA	RENAULT
	25/10/2021	BÉLGICA	BMW
	25/10/2021	BÉLGICA	NISSAN
	25/10/2021	BÉLGICA	RENAULT
	28/10/2021	ALEMANHA	AUDI
	08/11/2021	ALEMANHA	RENAULT
	25/11/2021	BÉLGICA	CITROEN

17. Para fundamentar o seu pedido a Requerente, alega, em síntese, a ilegalidade do artigo 11.º do Código do Imposto sobre os Veículos (CISV), norma que sustenta a liquidação, por violação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (UE), pelo que requer a correção da liquidação do ISV, na parte do imposto que incide sobre a componente ambiental, devendo ser restituído o montante de € 1.563,29, acrescido dos juros indemnizatórios.
18. No dia 23-06-2021, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
19. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
20. Em 11-08-2021, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.
21. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 31-08-2022.

22. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

23. Notificada para a Resposta, a Requerida alega 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; por outro lado, constituindo a instância arbitral um contencioso de mera anulação, não lhe compete pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes por conta dessa anulação; acrescenta ainda que o pedido de juros indemnizatórios só deverá contar-se, com exceção da liquidação de ISV constante da DAV n.º 2021/..., de 25/11/2021, passado um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa o que ocorreu em 04-04-2022, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, al. c) da LGT.

24. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

9- Foram apresentadas na Alfândega do Freixieiro, por transmissão eletrónica de dados, as Declarações Aduaneira de Veículos (DAV) relativas a 15 viaturas supra identificadas, relativas ao período de 13/07/2021 a 25/11/2021, e que constam do Processo

Administrativo junto ao processo, e cujos conteúdos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

10- O cálculo do ISV foi feito, nos termos descritos no campo R das DAV's apresentadas.

11- A Requerente procedeu ao respetivo pagamento.

12- A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa relativa à liquidação de ISV dos DAV supra identificados, pedido indeferido por despacho do diretor da Alfândega do Freixieiro em 28-04-2022.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

Da violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

A Requerente solicita a anulação parcial da liquidação e reembolso do imposto pago em excesso, com fundamento na violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

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

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

Analisemos, por isso, o regime legal para aferir da eventual violação do princípio da não discriminação ínsito no artigo 110.º do TFUE, nomeadamente no que concerne à componente ambiental, expressamente alegada pela Requerente a título subsidiário.

A questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado Membro já foi objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia.

Na vigência do revogado imposto automóvel, o Tribunal considerou que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.”* (Ac. de 09-03-1995, proc. C-345/03, Nunes Tadeu).

No mesmo sentido, em 2001, o TJUE declarou que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional”* (Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, Gomes Valente).

Relativamente aos critérios, incluindo a componente ambiental, o Tribunal de Justiça da UE considerou também que: *“No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objetivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.*

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

(Ac. de 05-10-2006, processos pensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).

Sobre o sistema nacional de tributação automóvel, nomeadamente a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o Tribunal de Justiça decidiu:

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

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

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

28 Daqui resulta que a República Portuguesa aplica aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação no qual, por um lado, o imposto devido por um veículo utilizado há menos de um ano é igual ao imposto que incide sobre um veículo novo similar posto em circulação em Portugal e, por outro, a desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco anos é limitada a 52%, para efeitos do cálculo do montante deste imposto, independentemente do estado geral real desses veículos.

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

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

31 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que, nos casos referidos no número anterior do presente acórdão, os veículos usados importados de outro Estado-

Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE”. Em conclusão, viria o Tribunal a declarar que “1) A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.” (Ac. de 16-06-2016, proc. C-200/15, Comissão Europeia vs República Portuguesa).

Em consequência, pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, foi alterada a redação do citado artigo 11.º, passando considerar-se a desvalorização do veículo a que a mesma se refere mas tão-somente quanto à componente cilindrada, ficando agora, de todo, excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental.

Deste modo, é claro que a tributação automóvel pode assentar em critérios objetivos, como sejam o tipo de motor, a cilindrada e, inclusivamente, uma classificação assente em considerações ambientais. Porém, quando aplicados a veículos usados importados de outros Estados-Membros, o montante de imposto cobrado não pode exceder o montante que se contém no valor residual de veículos usados similares já registados no Estado-Membro de importação. É, pois, constante a orientação do Tribunal de Justiça, no que concerne à interpretação daquele artigo 110.º quando referido a tributação automóvel: um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

A desconformidade do direito nacional, na sua atual redação, com a norma comunitária conduziu já ao início de procedimento de infração. Conforme comunicado de 24-01-2019, a Comissão Europeia deu início a ação judicial contra o Estado Português “por este Estado-Membro não ter em conta a componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação. A Comissão

considera que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que os veículos usados importados de outros Estados-Membros são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado português, uma vez que a sua depreciação não é plenamente tida em conta. Se Portugal não atuar no prazo de dois meses, a Comissão poderá enviar um parecer fundamentado sobre esta matéria às autoridades portuguesas.”

Não o tendo feito, em comunicado de 27 de novembro de 2019, a Comissão refere:

A Comissão decidiu hoje enviar um parecer fundamentado a Portugal por tributar veículos usados importados de outros Estados-Membros mais do que os automóveis usados adquiridos no mercado português. Atualmente, a legislação portuguesa não tem plenamente em conta a depreciação de veículos importados de outros Estados-Membros, pelo que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE. O Tribunal de Justiça Europeu tinha já concluído, em 16 de junho de 2016 (Acórdão C-200/15), que uma versão anterior deste imposto português era contrária ao direito da UE. Se Portugal não atuar no prazo de um mês, a Comissão pode decidir remeter o processo para o Tribunal de Justiça da UE.

Na sequência deste entendimento, a Comissão Europeia deu início, em 23/04/2020, junto do TJUE, a uma ação por incumprimento contra o Estado português - processo n.º C-169/20.

No dia 2 de setembro de 2020, o TJUE veio a proferir decisão no processo C-169/20, tendo concluído que:

“Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”

O artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, (Lei do Orçamento para 2021), veio estabelecer nova redação para o n.º 1, do artigo 11º, do CISV, que passou a ter o seguinte teor:

1 -O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados -Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

TABELA D

Componente cilindrada

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

Componente ambiental

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

Conforme se explica no douto Parecer do Ministério Público proferido no âmbito do Processo 84/22.OBALSBB, do Supremo Tribunal Administrativo (STA), Recurso de Uniformização de Jurisprudência, interposto pela AT da decisão proferida no processo 607/2021-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD):

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

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

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

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

No mesmo sentido, refere-se nas decisões arbitrais relativas aos processos 372/2021-T, de 28 de março de 2022, e 343/2022-T:

Porém, tendo em consideração o supra exposto e à luz do acórdão citado é apodítico que o artigo 11.º do CISV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, continua a ser incompatível com o Direito da União Europeia, por violação do artigo 110.º do TFUE porquanto no cálculo do imposto considera apenas parcialmente a redução inerente à desvalorização respeitante à componente ambiental e, nessa medida, não eliminou integralmente a discriminação inerente à solução legal anterior.

Deste modo, continuou a legislação nacional a não “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” e continuando a não ser idónea a “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”.

(...) é, pois, entendimento deste tribunal arbitral que a atual redação não tem em consideração a depreciação real do veículo, quando aplica distintas taxas de redução, conforme se está na componente de cilindrada ou na competente ambiental. Sendo a viatura a mesma, não se justifica a existência de diferentes depreciações, por efeito da imposição de objetivos ambientais, porque dessa forma se gera, uma vez mais, um fator discriminativo, ainda que de menor dimensão, por continuar a exceder o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.”

(...)

“E a situação analisada pelo referido acórdão, ainda à luz da anterior redação do artigo 11.º, n.º 1, do CISV, não se alterou integralmente com a nova redação, uma vez que não se pode deixar de considerar que não é tomada em consideração em toda a sua amplitude a desvalorização real destes veículos, pelo que não estando garantido 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, tal implica a violação do artigo 110.º TFUE.

Assim, face ao princípio do primado do Direito da União Europeia, os atos de liquidação em causa, não considerando a redução na vertente relativa à componente ambiental de ISV de modo a que não ultrapasse “o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação” encontram-se feridos de ilegalidade, não podendo deixar de ser parcialmente

anulados, no que respeita ao excesso de tributação decorrente daquela ausência de redução, nos termos peticionados pelo Requerente.

Acompanhando, sem reservas, estas decisões, considera este Tribunal que, face ao sentido da decisão proferida no Acórdão do TJUE, de 02/09/2021, no âmbito do Proc. C-169/20, não se suscitam dúvidas quanto a incompatibilidade com o direito comunitário da norma aplicada à liquidação impugnada, concluindo-se pela desnecessidade de reenvio prejudicial.

Nestes termos, julga-se incompatível com o direito comunitário a norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional.

No presente caso, as liquidações do ISV sobre viaturas provenientes de outro Estado Membro da União Europeia, efetuadas com observância da norma do artigo 11.º do CISV, ao aplicar taxas de redução distintas à componente cilindrada e à componente ambiental, continua a discriminar o montante do imposto incorporado nestas viaturas face ao valor dos impostos dos veículos automóveis usados semelhantes matriculados no território nacional.

Consequentemente, os atos de liquidação em causa, encontram-se feridos de ilegalidade devendo ser anulados, restringindo-se a ilegalidade apenas àquele excesso de tributação, pelo que o ato de liquidação objeto de impugnação deve ser parcialmente anulado.

Do direito a juros indemnizatórios

A par da anulação dos atos de liquidação, e consequente reembolso das importâncias indevidamente cobradas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

A al. c) do n.º 3 estabelece ainda que são devidos juros indemnizatórios *"Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária"*.

Conforme jurisprudência do STA, os juros indemnizatórios só são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto (Vide a título exemplificativo o Acórdão do STA, de 27-02-2019, relativo ao Proc. 022/18.5BALS, disponível em www.dgsi.pt).

Assim, atendendo a que o pedido de revisão foi apresentado em 04-04-2022, só haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios a partir de 04-04-2023.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- b) Julgar procedente o pedido arbitral formulado quanto às liquidações impugnadas e, em consequência, determinar a anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no pedido arbitral, ordenando-se o reembolso à Requerente da quantia paga em excesso, no valor de € 1.563,29;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, a partir de 04-04-2023.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.563,29, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifiquem-se as partes, bem como o Ministério Público para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 17.º do RJAT.

Lisboa, 24 de abril de 2023

O Árbitro

(Amândio Silva)