

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 68/2023-T

Tema: Artigo 11.º do Código do ISV – conformidade com o artigo 110.º do TFUE – veículos usados provenientes de outros Estados-membros; reabertura do processo em caso de anulação de decisão arbitral. Reforma da decisão arbitral (em anexo)

*Substitui a decisão arbitral de 11 de dezembro de 2023

Sumário:

- I. Não ficando demonstrado, pela prova produzida, que o valor de ISV liquidado pela introdução de dois veículos usados no mercado nacional excede o imposto residual incorporado no valor de veículos semelhantes já matriculados em território nacional, fica afastada a incompatibilidade, *no caso concreto*, do artigo 11.º do CISV, na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com o artigo 110.º do TFUE.
- II. Na leitura que o Supremo Tribunal Administrativo faz do Despacho *Osóquim* (processo C-399/23), do Tribunal de Justiça, a verificação daquela incompatibilidade reclama um exercício casuístico de comparação entre os efeitos do artigo 11.º do CISV sobre o preço de mercado dos veículos importados e os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência, ou não, de um tratamento desvantajoso, vedado pelo artigo 110.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ...-..., Porto (doravante, Requerente), apresentou, em 02-02-2023, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. O Requerente pretende:

(i) a anulação parcial dos atos de liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) consubstanciados na Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2021/... (17-09-2021) e DAV n.º 2021/... (06-12-2021);

(ii) a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do montante de €9 055,46, suportados, em excesso, pelo Requerente, acrescidos de juros indemnizatórios, devidos nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (doravante, LGT).

2. Sobre o PPA recaiu a decisão deste Tribunal arbitral, com data de 11-12-2023, onde, em síntese, se concluiu pela incompatibilidade com o artigo 110.º do TFUE de um sistema de tributação, como o constante do artigo 11.º do CISV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que previa, para a componente ambiental, uma percentagem de redução do imposto a pagar inferior à componente cilindrada, porquanto tal sistema, não acompanhando fielmente a depreciação real do veículo, não seria apto, em abstrato, a assegurar que o montante de ISV a pagar não excede o imposto residual incorporado no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional. Em consequência, decidiu o Tribunal arbitral julgar procedente o PPA, anulando parcialmente as liquidações de ISV consubstanciadas na DAV n.º 2021/... e na DAV n.º 2021/... e condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT” ou “Requerida”) no reembolso do imposto pago e no pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.

3. A AT interpôs recurso desta decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), nos termos do artigo 152.º, n.º 3 do CPTA e do artigo 25.º, n.ºs 2 e 3 do RJAT, invocando que a decisão arbitral recorrida estaria em contradição com uma outra, proferida no âmbito do Processo n.º 481/2022-T, com data de 28-11-2022.

4. O STA, em acórdão com data de 27-11-2024 (processo n.º 13/24.7BALSB), admitiu o recurso para uniformização de jurisprudência, concluindo pela verificação dos respetivos “critérios jurisprudenciais”, à luz do artigo 25.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 152.º do CPTA.

Seguidamente, o STA convocou a jurisprudência formada no processo n.º 25/23.8BALSb, de 24-04-2024, e reiterada noutros processos:

“(…)

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

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

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

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

(...)”

Concluiu, em conformidade, que a incompatibilidade do regime vertido no artigo 11.º do CISV com o artigo 110.º TFUE só mediante uma comparação em sede de matéria de facto poderia ser apurada, pelo que, na ausência de uma tal comparação, determinou a anulação da decisão arbitral recorrida. O acórdão do STA transitou em julgado em 12-12-2024.

5. Em 04-12-2024, o Requerente apresentou Requerimento solicitando a reabertura do processo arbitral, a fim de que pudesse ser realizada a prova atinente à comparação que o STA reputou necessária no acórdão supra citado. O Tribunal arbitral concedeu 10 (dez) dias à Requerida para que esta se pronunciasse sobre a reabertura do processo arbitral, o que aconteceu por Requerimento com data de 02-01-2025. Nesse requerimento, a AT pugnou pela rejeição da reabertura do processo arbitral, argumentando, à cautela, que caso aquela reabertura viesse a ser determinada, o Tribunal arbitral deveria, ao abrigo do princípio da igualdade das partes, permitir que a Requerida produzisse prova.

6. Colhidas as pronúncias das partes, o Tribunal arbitral proferiu, em 21-01-2025, Despacho de reabertura do processo arbitral, conferindo a ambas as partes o prazo de 10 (dez) dias para indicarem a prova que pretendiam ver produzida, atento o vertido no Acórdão do STA. O Requerente apresentou requerimento solicitando a realização de prova testemunhal (23-01-2025) e a audição de testemunhas por meios telemáticos. A Requerida apresentou requerimento em 11-02-2025, solicitando a identificação da profissão de uma das testemunhas arroladas pelo

Requerente, em linha com o preceituado no artigo 498.º, n.º 1 do Código de Processo Civil. Por Despacho com data de 11-02-2025, o Tribunal arbitral indeferiu a audição das testemunhas por meios telemáticos, por considerar a imediação indispensável para assegurar a fiabilidade e genuinidade da prova a produzir. A reunião para a produção de prova ficou agendada para o dia 10-03-2025, pelas 15h. Por Requerimento com data de 06-03-2025, o Requerente indicou os elementos em falta sobre a testemunha.

7. A reunião para a produção de prova testemunhal realizou-se no dia e hora agendados. Foram ouvidas as duas testemunhas arroladas pelo Requerente. Seguidamente, o Tribunal arbitral notificou o Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 (dez) dias. O Requerente apresentou alegações escritas no dia 19-03-2025. A Requerida apresentou alegações escritas no dia 02-04-2025.

II – Saneador

8. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro). A questão que se levanta é a da regularidade da reconstituição do Tribunal arbitral.

9. Tanto na sua pronúncia de 02-01-2025 como nas alegações escritas, a Requerida manifestou-se contra a reabertura do processo arbitral. Segundo a AT, não resulta do RJAT nem do CPC qualquer dispositivo legal que permita a reabertura de processo extinto, com decisão transitada em julgado, para produção de prova que não foi produzida durante a pendência do processo. Por outro lado, tendo o STA emitido uma decisão de mérito, já transitada, logo imodificável, a reabertura do processo arbitral mostra-se contrária aos princípios da estabilidade da instância, da segurança jurídica e da tutela jurisdicional efetiva.

10. Já o Requerente, no seu requerimento de 04-12-2024, pugnou pela reabertura do processo arbitral, de modo a que a matéria de facto, essencial à aplicação da justiça material, pudesse ser reapreciada à luz de novos elementos de prova trazidos ao processo.

11. É verdade que, nos termos do artigo 23.º do RJAT, “[a]pós a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data”. Determina o artigo 152.º, n.º 6 do CPTA, para o qual remete o n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, que “[a] decisão que verifique a existência da contradição alegada anula o acórdão recorrido e substitui-o, decidindo a

questão controvertida”. Esta conjugação normativa não obsta, contudo, à reconstituição do tribunal arbitral para reforma de decisão anulada por um tribunal superior.

12. Em primeiro lugar, a remissão do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT para o artigo 152.º do CPTA é feita “*com as devidas adaptações*”, tendo em conta, designadamente, a dispersão dos tribunais arbitrais tributários e a circunstância de estes ajuizarem sobre a matéria de facto. Em segundo lugar, o artigo 23.º do RJAT e a consequente extinção do poder jurisdicional pressupõem a prolação de uma decisão *válida*, o que não acontece relativamente a decisões arbitrais anuladas pelo STA. Finalmente, o próprio STA já admitiu, em sede de recurso de uniformização de jurisprudência, que à anulação de decisão arbitral se seguisse a sua substituição por outra “*após ampliação de base factual necessária para a aplicação do direito*” (acórdão do STA de 04-03-2020, processo n.º 07/19.4BALSb).¹ Isto sucedeu porque:

“(…)

Como de forma unânime tem afirmado o Supremo Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Administrativo, os juízos de facto ou juízos sobre factos, incluindo os juízos de valor sobre matéria de facto, e a própria interpretação dos factos e das ilações que as instâncias deles retiram não podem ser formulados ou reapreciados pelo tribunal de revista. Assim, e porque este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – verifica-se um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão do aspecto jurídico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto.

(…)”

Conclui-se, por isso, que o Tribunal arbitral cuja decisão foi anulada continua a ser competente para decidir o caso que lhe foi originariamente submetido, mantendo a regularidade da sua constituição, e estando obrigado a proferir uma decisão válida nos termos que lhe foi solicitado e com respeito pelos parâmetros fixados em recurso pelo STA.

III – Matéria de facto

§1. Factos provados

13. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1.º - Pela DAV n.º 2021/..., com data de 17-09-2021, o Requerente, operador sem estatuto, declarou para efeitos de introdução no consumo um veículo de marca BENTLEY, modelo 3W, movido a gasolina, com 5998 de componente cilindrada e 369 g/Km de emissão de CO₂, procedente de Áustria. A primeira matrícula foi emitida em 28-04-2011 (cf. doc. 1).

¹ Em sentido idêntico, cf. acórdão arbitral de 02-05-2022, processo n.º 811/2019-T.

2.º - Pela DAV n.º 2021/..., com data de 06-12-2021, o Requerente, operador sem estatuto, declarou para efeitos de introdução no consumo um veículo da marca RENAULT, modelo RFA, movido a gasóleo, com 1598 de cilindrada e 122 g/Km de emissão de CO₂, procedente de França. A data da primeira matrícula é 18-05-2017 (cf. doc. 2).

3.º - Ao veículo identificado em 1.º foi atribuída a matrícula nacional Ao veículo identificado em 2.º foi atribuída a matrícula ... (cf. docs. 1 e 2).

4.º - Tendo a AT procedido à liquidação de ISV no montante de €22 397, 74, pelo veículo com a matrícula..., dos quais €4970,61, pela componente cilindrada, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 80%, e €17 427,13, pela componente ambiental, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 60%.

R - Cálculo do ISV			- R
Tabela ISV aplicável: A			
01. Componente cilindrada	5998 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]		24.853,04 €
02. Componente ambiental	396 [co2] x 186.47 [tx] - 30274.29 [ded]		43.567,83 €
03. Taxa aplicável da tabela	(24853.04€ + 43567.83€)	100%	68.420,87 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 10 anos	(24853.04€ * 100%) * 80%	80%	19.882,43 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 10 a 12 anos	(43567.83€ * 100%) * 60%	60%	26.140,70 €
05. Agravamento Partículas			0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 10 a 12 anos	0€ * 0%	0%	0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 - 05a]			22.397,74 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%	0,00 €
11. Total ISV = [06-10]			22.397,74 €

5.º - E procedido à liquidação de ISV no montante de €3066, 71, pelo veículo com a matrícula..., dos quais €1425,59, da componente cilindrada, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 43%, e €1641,12, da componente ambiental, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 28%.

R - Cálculo do ISV			- R
Tabela ISV aplicável: A			
01. Componente cilindrada	1598 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]		2.501,04 €
02. Componente ambiental	122 [co2] x 159.33 [tx] - 17158.92 [ded]		2.279,34 €
03. Taxa aplicável da tabela	(2501.04€ + 2279.34€)	100%	4.780,38 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 4 a 5 anos	(2501.04€ * 100%) * 43%	43%	1.075,45 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 4 a 6 anos	(2279.34€ * 100%) * 28%	28%	638,22 €
05. Agravamento Partículas			0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 4 a 6 anos	0€ * 0%	0%	0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 - 05a]			3.066,71 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%	0,00 €
11. Total ISV = [06-10]			3.066,71 €

6.º - O Requerente procedeu ao pagamento integral do ISV apurado nas DAV.

7.º - Em 27-05-2022, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação, dirigido ao Diretor da Alfândega de Aveiro (processo de revisão oficiosa n.º ...2022...).

8.º - O pedido de revisão do ato de liquidação foi indeferido por despacho datado de 07-12-2022, notificado à Requerente em 09-12-2022, recebido em 13-12-2022.

9.º - O Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em 02-02-2023, pedido esse aceite e validado em 03-02-2023.

§2. Factos não provados

14. Não ficou provado que o ISV liquidado em relação aos dois veículos usados provenientes de outros Estados-membros excede o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

§3. Fundamentação da matéria de facto

15. O Tribunal fundou a sua convicção quanto aos factos provados com base na apreciação da prova documental junta aos autos pelas partes.

16. Quanto ao facto não provado, o Requerente entende que o valor de ISV pago excede em € 8.713,56, no caso do veículo da marca Bentley, e em € 341,89, no caso do veículo da marca Renault, o valor residual do imposto que estaria incorporado no respetivo preço se os veículos em questão tivessem sido adquiridos como usados no território nacional (cf. alegações do Requerente). Alega que as testemunhas ouvidas pelo Tribunal arbitral corroboram a asserção de que, atentos os anos de uso do veículo e a sua quilometragem, os veículos importados sofreram uma desvalorização, aquando da entrada no mercado nacional, que foi inferior às percentagens mínimas de desvalorização aplicadas aos veículos usados nacionais, as quais, segundo o Requerente, se cifram em nunca menos de 90% (para o veículo da marca Bentley) e 50% (para o veículo da marca Renault).

Ao passo que a Requerida alega que não foi junto com o pedido arbitral, nem antes nem após a sua reabertura, qualquer elemento que permitisse provar, ou sequer sustentar, a concreta situação dos veículos. A Requerida argumenta que, em face da jurisprudência do STA, a prova a produzir nos autos deveria ser feita de modo exclusivamente *documental*, e não por intermédio de “considerações/opiniões genéricas” de testemunhas sobre o mercado de automóveis usados em Portugal.

17. A testemunha B... (empresário sem ligação ao Requerente) corroborou que quando um veículo usado é transacionado no mercado nacional o valor de mercado é apurado a partir de uma percentagem de redução do seu valor em novo, tendo em conta o número de anos do veículo, a quilometragem e o estado de conservação. A determinação do valor do veículo usado é, portanto, uma determinação *casuística* (“cada carro é um caso” disse a testemunha), muito embora se possa dizer que um veículo com mais de 10 anos desvaloriza, *em condições normais*,

cerca de 80%, enquanto um veículo com mais de 4 anos desvaloriza, *em condições normais*, entre 40% e 60%.

A testemunha C... (despachante que já prestou serviços ao Requerente, mas não no que respeita aos veículos em causa nos presentes autos) confirmou, igualmente, que o valor de mercado de um veículo nacional é apurado a partir de uma desvalorização calculada sobre o valor do veículo em novo e que, no caso de um veículo com mais de 10 anos (como o veículo da marca Bentley), a desvalorização será, *à partida*, de 80%. Portanto, enquanto um veículo nacional usado com mais de 10 anos desvaloriza, *à partida*, 80% sobre o valor em novo, um veículo importado usado com o mesmo número de anos desvaloriza menos (80% na componente cilindrada, mas apenas 60% na componente ambiental), levando a um valor de mercado superior àquele que seria aplicável aos veículos nacionais.

18. Ora, a prova produzida relembrou as regras determinantes da fixação do valor de mercado dos veículos usados (nacionais e importados). Não ficou claro, contudo, “*se e em que medida*” (na formulação do Tribunal de Justiça) terá resultado dessa conjugação de regras – sejam elas legais ou de mercado – uma situação em que o montante de ISV suportado pelos dois veículos usados importados foi superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional. Segundo o STA, a prova a produzir não se deve limitar a constatar “a diferença de regimes de desvalorização”, exigindo-se uma comparação “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”. O Tribunal arbitral entende que essa comparação não foi feita, limitando-se a prova produzida a constatações generalizantes sobre as diferenças entre regimes de desvalorização, quando, na verdade, o que se pedia era a demonstração casuística de um tratamento desvantajoso.

IV – Fundamentação de direito

19. A questão de direito a decidir no processo arbitral é a da ilegalidade (abstrata) das liquidações de ISV consubstanciadas nas DAV n.º 2021/... e na DAV n.º 2021/... . O que está em causa é, portanto, a compatibilidade do modelo disposto no artigo 11.º do CISV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com o artigo 110.º do TFUE, atenta a interpretação estabelecida pelo Tribunal de Justiça no Despacho *Osóquim* (processo C-399/2023, de 06-02-2024), que tem data posterior à decisão arbitral substituída, e as conclusões dele extraídas pelo STA.

20. O artigo 11.º do CISV, na redação escrutinada nos presentes autos (que não é a redação atualmente vigente), prevê uma tabela (Tabela D) contendo percentagens de redução do montante de imposto a pagar (calculado nos termos gerais), variando a redução em função do número de anos de uso do veículo. Segundo o n.º 2 do artigo 11.º, entende-se por tempo de uso

“o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos”. Compulsada a tabela D, verifica-se não só que as percentagens de redução não são idênticas para ambas as componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), como também que as percentagens de redução da componente ambiental são inferiores às da componente cilindrada.

21. O Tribunal de Justiça interpreta o artigo 110.º TFUE (*«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»*) da seguinte forma:

(a) O artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-membros, em condições normais de concorrência, através da proscrição de quaisquer imposições tributárias internas das quais possa resultar favorecimento ou proteção dos produtos nacionais em detrimento dos produtos originários de outros Estados-membros. Ou seja, o Tribunal de Justiça compreende aquele dispositivo como um complemento às disposições relativas à supressão de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente no âmbito do mercado interno, procurando garantir a *«perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência dos produtos que já se encontram no mercado nacional e os produtos “importados”*» (cf., neste sentido, entre outros, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 05-10-2006, *Akos Nádasdi*, processo C-290/05 e C-333/05). Muito embora os Tratados admitam compressões à proibição de restrições quantitativas à importação e exportação inscrita nos artigos 34.º e 35.º do TFUE (cf. artigo 36.º), idêntica possibilidade não procede em matéria de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente, onde vale uma proibição *absoluta*, entenda-se, uma proibição não mediada por razões imperativas de interesse geral ou pelos interesses públicos expressamente elencados no artigo 36.º (cf., por ex., o Acórdão do Tribunal de Justiça de 11-03-1992, *Sociétés Compagnie commerciale de l'Ouest*, processos apensos C-78/90, C-79/90, C-80/90, C-81/90, C-82/90 e C-83/90, pontos 24 ss., disponível em <http://curia.europa.eu/>).

(b) Este normativo é violado, portanto, sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente ou segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16-06-2016, *Comissão vs. República Portuguesa*, processo C-200/15, disponível em <http://curia.europa.eu/>).

(c) Um veículo novo relativamente ao qual o imposto sobre veículos foi pago no país de origem ou fabrico perde, com o decurso do tempo, uma parte do seu valor de mercado, de tal forma

que, quando for transacionado, será menor, também, o montante de imposto sobre veículos compreendido no seu *valor residual*. Sendo um veículo usado, só pode ser vendido por uma percentagem do valor inicial, percentagem que engloba o montante residual do imposto automóvel (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 19-12-2013, X, processo C-437/12, e Acórdão do Tribunal de Justiça de 05-10-2006, *Ákos Nádasdi*, processo C-333/05, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

(d) Logo, se o montante de imposto liquidado sobre veículos usados provenientes de outros Estados-membros excede o montante residual de imposto incorporado no valor do veículo similar no mercado nacional (montante esse que vai diminuindo em função da utilização do veículo e da progressiva depreciação do seu valor de mercado), daí resulta um favorecimento dos veículos usados nacionais por comparação com os veículos usados provenientes de outros Estados-membros e uma quebra da neutralidade que o artigo 110.º TFUE pretende, sem exceções, alcançar (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 19-12-2013, X, processo C-437/12, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

(e) A tomada em consideração da depreciação real dos veículos usados importados não implica necessariamente uma avaliação ou peritagem casuística de cada um deles. Um Estado-membro não está, portanto, impedido de estabelecer tabelas fixas baseadas em critérios como a antiguidade, a quilometragem ou o estado do veículo, a marca ou o modelo, que permitam assegurar que o valor dos veículos usados tomado como referência estará muito próximo do seu valor real. A este propósito, embora uma tabela de tributação baseada num único critério de depreciação (número de anos de utilização do veículo) não seja, em si mesma, contrária ao direito da União, afigura-se, todavia, que a tomada em consideração de vários fatores garante, todavia, de forma muito mais precisa, que a tributação dos veículos usados importados de Estados-membros não excede o montante de imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 20-09-2007, Comissão Europeia v. República Helénica, processo C-74/06, §29; e Acórdão do Tribunal de Justiça de 22-02-2001, Gomes Valente, processo C-393/98, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

(f) Para evitar que um sistema de tributação seja contrário ao artigo 110.º TFUE não basta que o sujeito passivo tenha a possibilidade de requerer uma avaliação casuística do veículo, como sucede, por exemplo, à luz do n.º 3 do artigo 11.º do CISV. A possibilidade de tal avaliação não dispensa um Estado-membro da obrigação de respeitar princípios fundamentais de uma norma essencial do TFUE nem autoriza esse Estado-membro a violar esse tratado. As próprias tabelas fixas de depreciação devem, pela sua configuração, excluir “*todo e qualquer efeito discriminatório*”, ou seja, devem ser suscetíveis de garantir que o montante de imposto devido não excede o montante de imposto residual incorporado no valor dos veículos já matriculados no território nacional (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16-06-2016, Comissão Europeia

v. República Portuguesa, processo C-200/15, §34; Acórdão do Tribunal de Justiça de 22-02-2001, Gomes Valente, processo C-393/98, §26; Acórdão do Tribunal de Justiça de 02-09-2021, Comissão v. República Portuguesa, processo C-169/2020, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>.

(g) No Despacho *Osóquim* (processo C-399/23) o Tribunal de Justiça foi questionado sobre se o artigo 11.º do CISV, na versão contestada nos autos, ao não desvalorizar a componente ambiental na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada no cálculo do valor de imposto aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, seria compatível com o artigo 110.º do TFUE. Reiterando a jurisprudência firmada no acórdão Comissão v. República Portuguesa, processo C-169/2020, o Tribunal de Justiça acrescentou o seguinte:

“(…)

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.

(…)”

22. Desta jurisprudência, em especial do Despacho *Osóquim* (processo C-399/23), retirou o STA a conclusão de que a resposta sobre a compatibilidade do artigo 11.º do CISV, na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com o artigo 110.º do TFUE “*será sempre de matriz relativa e não absoluta*”. Ou seja, a resposta a tal questão reclama uma “comparação” – que só pode ser estabelecida no âmbito da matéria de facto – entre os preços de mercado dos veículos usados nacionais e os preços de mercado dos veículos usados importados, de molde a “*apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso*” para os segundos (cf. acórdão STA de 24-04-2024, processo n.º 25/23.8BALS).

23. O que importa, portanto, é saber se da desvalorização não uniforme das componentes ambiental e de cilindrada resulta uma situação nos termos da qual o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado *excede* o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados. É esta factualidade que, na interpretação que o STA faz do Despacho *Osóquim*, tem de resultar dos presentes autos para que o Tribunal arbitral possa concluir que existe *risco de favorecimento* dos veículos usados nacionais em detrimento dos veículos usados importados

de outros Estados-membros. Não basta, portanto, em abstrato, a previsão legal de percentagens de redução distintas para a componente ambiental e de cilindrada para que se possa extrair uma conclusão quanto à incompatibilidade dos regimes nacionais com o artigo 110.º do TFUE. A incompatibilidade só existe “*se e na medida em que*” a previsão de percentagens de redução distintas resulte, no caso concreto, no pagamento, pelo veículo usado importado, de um montante de ISV superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional.

24. Impendia sobre o Requerente, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, o ónus de provar os factos constitutivos do seu direito. Essa prova – entendeu o Tribunal arbitral – não foi feita nos presentes autos, pelas razões vertidas na fundamentação da matéria de facto. Apesar de se tratar de uma prova exigente, a comparação dos preços de mercado dos veículos usados nacionais com os preços de mercado dos veículos usados importados de outros Estados-membros, por forma a evidenciar o tratamento desvantajoso dos segundos, ainda se mostra compatível com o direito a um processo equitativo (artigo 20.º da CRP). Não se trata, portanto, de uma prova *diabólica* ou de muito difícil realização.

25. Improcede assim o pedido de anulação parcial das liquidações de ISV impugnadas e, em consequência, fica prejudicado o conhecimento dos pedidos de reembolso da quantia de € 9 055,46 e de pagamento de juros indemnizatórios.

V – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral e, por conseguinte, manter na ordem jurídica as liquidações de ISV consubstanciadas na DAV n.º 2021/... e na DAV n.º 2021/..., bem como a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b) Julgar prejudicado o conhecimento dos pedidos de reembolso do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar o Requerente no pagamento das custas do presente processo.

VI – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, fixa-se o valor do processo em € **9.055,46**, sem contestação pela Autoridade Tributária.

VII – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em € **918,00**, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Porto, 24 de abril de 2025

Marta Vicente
(Árbitro singular)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 68/2023-T

Tema: Artigo 11 do Código do ISV – conformidade com o artigo 110 do TFUE – veículos usados provenientes de outros Estados-membros.

*Substituída pela decisão arbitral de 24 de abril de 2025

Sumário:

- III.** O artigo 110 TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-membros, em condições normais de concorrência, através da proscrição de quaisquer imposições tributárias internas das quais possa resultar favorecimento ou proteção dos produtos nacionais em detrimento dos produtos originários de outros Estados-membros.
- IV.** Muito embora o Direito da União não se oponha, na interpretação do Tribunal de Justiça, a que os Estados-membros instituíam um sistema de tributação dos veículos usados importados de outros Estados-membros assente em tabelas fixas, exige, todavia, que estas, pela sua configuração, sejam de molde a excluir “todo e qualquer efeito discriminatório”, ou seja, estejam aptas a garantir que o montante de imposto devido não excede, mesmo que pontualmente, o montante de imposto residual incorporado no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.
- V.** É incompatível com o artigo 110 do TFUE um sistema de tributação, como o constante do artigo 11 do CISOV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que prevê, para a componente ambiental, uma percentagem de redução do imposto a pagar inferior à componente cilindrada, porquanto tal sistema, não acompanhando fielmente a depreciação real do veículo, não é apto, em abstrato,

a assegurar que o montante de ISV a pagar não excede o imposto residual incorporado no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., titular do n.º de identificação fiscal..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ...-..., Porto (doravante, Requerente), apresentou, em 02-02-2023, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2, n.º 1, al. a), e 10, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente pede:

(i) a anulação parcial dos atos de liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) consubstanciados na Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2021/... (17-09-2021) e DAV n.º 2021/... (06-12-2021);

(ii) a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do montante de €9 055,46, suportados, em excesso, pelo Requerente, acrescidos de juros indemnizatórios, devidos nos termos do artigo 43 da Lei Geral Tributária (doravante, LGT).

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

-
4. Em 03-02-2023, o pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, alínea a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo devido.
6. Foram as partes notificadas dessa designação, em 24-03-2023, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 12-04-2023.
7. Em 13-04-2023, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17 do RJAT). O Despacho foi notificado em 14-04-2023.
8. A Requerida veio apresentar resposta, em 04-05-2023, remetendo o Processo Administrativo. Considerando o PPA e a Resposta oferecida pela Requerente, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho, em 09-05-2023, dispensando a reunião a que alude o artigo 18 do RJAT e conferindo às partes a faculdade de apresentar alegações simultâneas, no prazo de 15 dias.
9. O Requerente apresentou alegações, reiterando o vertido no PPA, e peticionando a junção aos autos dos pareceres do Ministério Público proferidos nos recursos n.ºs 84/22.0BALSb e 25/23.8BALSb, que correm termos no Supremo Tribunal Administrativo. Admite-se a junção desses documentos porque pertinentes para a apreciação da causa.
10. A Requerida não apresentou alegações, mas veio, ao abrigo do princípio da cooperação, juntar requerimento, com data de 28-06-2023, dando conta de que, no âmbito do Processo n.º

383/2022-T, do CAAD, o Tribunal Arbitral decidira suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma questão prejudicial relacionada com o objeto do presente processo arbitral.

11. Em 29-09-2023, o Tribunal arbitral proferiu Despacho ao abrigo do artigo 21, n.º 2 do RJAT, determinando a prorrogação por dois meses do prazo para a prolação da decisão arbitral. A fundamentação do Despacho foi a seguinte: “[e]ncontra-se pendente no Tribunal de Justiça da União Europeia processo de reenvio prejudicial concernente a interpretação de disposições do TFUE pertinentes para a decisão da presente causa. A prorrogação justifica-se, portanto, por razões de economia processual e de certeza jurídica, atenta a conveniência de evitar a prolação de decisões contraditórias com a interpretação que venha a ser firmada naquele processo”.

12. Compulsadas as alegações e respostas das partes, a posição das partes é, em síntese, a seguinte:

(a) O **Requerente** invoca que as liquidações supra referenciadas encontram-se parcialmente feridas de vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, visto que o artigo 11 do CISV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (LOE para 2021) consagra percentagens de redução distintas para as componentes ambiental e de cilindrada do imposto a pagar, o que está em desconformidade com o preceituado no artigo 110 TFUE, tal como este vem sendo interpretado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, Tribunal de Justiça).

(b) A desconformidade com o DUE advém do facto de a legislação portuguesa tratar desfavoravelmente os veículos usados provenientes de outros Estados-membros da UE relativamente aos veículos usados já em circulação no mercado nacional, uma vez que o montante de imposto a pagar pelos primeiros excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional.

(c) Já a **Requerida** pugna pela improcedência do pedido de anulação parcial das liquidações, argumentando que a nova redação do artigo 11 do CISV, ao prever uma percentagem de redução do imposto a pagar em função da desvalorização ao nível da componente ambiental, respeita e executa o acórdão do Tribunal de Justiça, prolatado no âmbito do Processo C-169/2020. Neste aresto, o Tribunal de Justiça entendeu que a anterior redação do artigo 11 CISV era desconforme com o artigo 110 do TFUE, ao não prever qualquer redução por força da desvalorização inerente à componente ambiental, mas não exigiu que a percentagem de redução das duas componentes (cilindrada e ambiental) fosse idêntica.

(d) Entende, ainda, que o Requerente não demonstrou que da nova redação do artigo 11 do CISV tenha resultado, *in casu*, um montante de imposto a pagar que excede o montante residual incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional. Nem tão-pouco recorreu ao método de avaliação previsto no n.º 3 do artigo 11 do CISV. Acresce que a AT está vinculada, como toda a administração pública, ao princípio da legalidade, não podendo contrariar ou desobedecer ao artigo 11 do CISV, tanto mais que sobre a nova redação deste preceito ainda não recaiu nenhuma decisão do Tribunal de Justiça.

II – Saneamento

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2, n.º 1, al. a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4 e 10, n.º 2 do RJAT e artigo 1 da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).

14. O processo não enferma de nulidades.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

III – Matéria de facto

§1. Factos provados

15. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1.º - Pela DAV n.º 2021/..., com data de 17-09-2021, o Requerente, operador sem estatuto, declarou para efeitos de introdução no consumo um veículo de marca BENTLEY, modelo 3W, movido a gasolina, com 5998 de componente cilindrada e 369 g/Km de emissão de CO₂, procedente de Áustria. A primeira matrícula foi emitida em 28-04-2011 (cf. doc. 1).

2.º - Pela DAV n.º 2021/..., com data de 06-12-2021, o Requerente, operador sem estatuto, declarou para efeitos de introdução no consumo um veículo da marca RENAULT, modelo RFA, movido a gasóleo, com 1598 de cilindrada e 122 g/Km de emissão de CO₂, procedente de França. A data da primeira matrícula é 18-05-2017 (cf. doc. 2).

3.º - Ao veículo identificado em 1.º foi atribuída a matrícula nacional Ao veículo identificado em 2.º foi atribuída a matrícula ... (cf. docs. 1 e 2).

4.º - Tendo a AT procedido à liquidação de ISV no montante de €22 397, 74, pelo veículo com a matrícula ..., dos quais €4970,61, pela componente cilindrada, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 80%, e €17 427,13, pela componente ambiental, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 60%.

R - Cálculo do ISV			- R
Tabela ISV aplicável: A			
01. Componente cilindrada	5998 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]		24.853,04 €
02. Componente ambiental	396 [co2] x 186.47 [tx] - 30274.29 [ded]		43.567,83 €
03. Taxa aplicável da tabela	(24853.04€ + 43567.83€)	100%	68.420,87 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 10 anos	(24853.04€ * 100%) * 80%	80%	19.882,43 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 10 a 12 anos	(43567.83€ * 100%) * 60%	60%	26.140,70 €
05. Agravamento Partículas			0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 10 a 12 anos	0€ * 0%	0%	0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 - 05a]			22.397,74 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%	0,00 €
11. Total ISV = [06-10]			22.397,74 €

5.º - E procedido à liquidação de ISV no montante de €3066, 71, pelo veículo com a matrícula..., dos quais €1425,59, da componente cilindrada, calculada após a aplicação de uma percentagem

de redução de 43%, e €1641, 12, da componente ambiental, calculada após a aplicação de uma percentagem de redução de 28%.

R - Cálculo do ISV			- R
Tabela ISV aplicável: A			
01. Componente cilindrada	1598 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]		2.501,04 €
02. Componente ambiental	122 [co2] x 159.33 [tx] - 17158.92 [ded]		2.279,34 €
03. Taxa aplicável da tabela	(2501.04€ + 2279.34€)	100%	4.780,38 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 4 a 5 anos	(2501.04€ * 100%) * 43%	43%	1.075,45 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 4 a 6 anos	(2279.34€ * 100%) * 28%	28%	638,22 €
05. Agravamento Partículas			0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 4 a 6 anos	0€ * 0%	0%	0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 -05a]			3.066,71 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%	0,00 €
11. Total ISV = [06-10]			3.066,71 €

6.º - O Requerente procedeu ao pagamento integral do ISV apurado nas DAV.

7.º - Em 27-05-2022, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação, dirigido ao Diretor da Alfândega de Aveiro (processo de revisão oficiosa n.º ...2022...).

8.º - O pedido de revisão do ato de liquidação foi indeferido por despacho datado de 07-12-2022, notificado à Requerente em 09-12-2022, recebido em 13-12-2022.

9.º - O Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em 02-02-2023, pedido esse aceite e validado em 03-02-2023.

§2. Factos não provados

16. Não existem, com relevo para a decisão, factos não provados.

§3. Fundamentação da matéria de facto

17. O Tribunal fundou a sua convicção quanto aos factos provados com base na apreciação da prova documental junta aos autos pelas partes. Não sendo a matéria de facto controvertida, não se justificam outras considerações, porque manifestamente desnecessárias.

IV – Fundamentação de direito

18. A questão de direito a decidir no processo arbitral é a da ilegalidade (abstrata) das liquidações de ISV melhor identificadas *supra*, atenta a alegada incompatibilidade da norma legal em que se fundou a liquidação – o artigo 11 do CISV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro – com o artigo 110 do TFUE. A ser assim, importa, num primeiro momento, determinar qual o sentido que o Tribunal de Justiça da União Europeia – instância jurisdicional que dispõe da última palavra sobre o modo como deve ser interpretado o Direito da União Europeia – vem atribuindo ao normativo em causa.

A. Da interpretação do artigo 110 TFUE

19. Os efeitos dos impostos sobre veículos no funcionamento do mercado interno, em especial na liberdade de circulação de mercadorias (artigos 28 a 37 e 110 TFUE), é tema recorrente na jurisprudência do Tribunal de Justiça. As questões que vêm sendo tratadas estão associadas a uma eventual desrespeito, por aquelas disposições tributárias, do disposto no artigo 110 TFUE, onde se dispõe: «*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*».

20. O Tribunal de Justiça interpreta aquele normativo da seguinte forma.

(a) O artigo 110 TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-membros, em condições normais de concorrência, através da proscrição de quaisquer imposições tributárias internas das quais possa resultar favorecimento ou proteção dos produtos nacionais em detrimento dos produtos originários de outros Estados-membros. Ou seja, o Tribunal de Justiça compreende aquele dispositivo como um complemento às disposições relativas à supressão de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente no âmbito do mercado interno, procurando garantir a «*perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência dos produtos que já se encontram no mercado nacional e os produtos “importados”*» (cf., neste sentido, entre outros, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 05-10-2006, *Akos Nádasdi*, processo C-290/05 e C-333/05). Muito embora os Tratados admitam compressões à proibição de restrições quantitativas à importação e exportação inscrita nos artigos 34 e 35 do TFUE (cf. artigo 36), idêntica possibilidade não procede em matéria de

direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente, onde vale uma proibição *absoluta*, entenda-se, uma proibição não mediada por razões imperativas de interesse geral ou pelos interesses públicos expressamente elencados no artigo 36 (cf., por ex., o Acórdão do Tribunal de Justiça de 11-03-1992, *Sociétés Compagnie commerciale de l'Ouest*, processos apensos C-78/90, C-79/90, C-80/90, C-81/90, C-82/90 e C-83/90, pontos 24 ss., disponível em <http://curia.europa.eu/>).

(b) Este normativo é violado, portanto, sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente ou segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16-06-2016, *Comissão vs. República Portuguesa*, processo C-200/15, disponível em <http://curia.europa.eu/>).

(c) Um veículo novo relativamente ao qual o imposto sobre veículos foi pago no país de origem ou fabrico perde, com o decurso do tempo, uma parte do seu valor de mercado, de tal forma que, quando for transacionado, será menor, também, o montante de imposto sobre veículos compreendido no seu *valor residual*. Sendo um veículo usado, só pode ser vendido por uma percentagem do valor inicial, percentagem que engloba o montante residual do imposto automóvel (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 19-12-2013, *X*, processo C-437/12, e Acórdão do Tribunal de Justiça de 05-10-2006, *Ákos Nádasdi*, processo C-333/05, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

(d) Logo, se o montante de imposto liquidado sobre veículos usados provenientes de outros Estados-membros excede o montante residual de imposto incorporado no valor do veículo similar no mercado nacional (montante esse que vai diminuindo em função da utilização do veículo e da progressiva depreciação do seu valor de mercado), daí resulta um favorecimento dos veículos usados nacionais por comparação com os veículos usados provenientes de outros Estados-membros e uma quebra da neutralidade que o artigo 110 TFUE pretende, sem exceções, alcançar (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 19-12-2013, *X*, processo C-437/12, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

(e) A tomada em consideração da depreciação real dos veículos usados importados não implica necessariamente uma avaliação ou peritagem casuística de cada um deles. Um Estado-membro não está, portanto, impedido de estabelecer tabelas fixas baseadas em critérios como a antiguidade, a quilometragem ou o estado do veículo, a marca ou o modelo, que permitam assegurar que o valor dos veículos usados tomado como referência estará muito próximo do seu valor real. A este propósito, embora uma tabela de tributação baseada num único critério de depreciação (número de anos de utilização do veículo) não seja, em si mesma, contrária ao direito da União, afigura-se, todavia, que a tomada em consideração de vários fatores garante, todavia, de forma muito mais precisa, que a tributação dos veículos usados importados de Estados-membros não excede o montante de imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 20-09-2007, Comissão Europeia v. República Helénica, processo C-74/06, §29; e Acórdão do Tribunal de Justiça de 22-02-2001, Gomes Valente, processo C-393/98, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

(f) Para evitar que um sistema de tributação seja contrário ao artigo 110 TFUE não basta que o sujeito passivo tenha a possibilidade de requerer uma avaliação casuística do veículo, como sucede, por exemplo, à luz do n.º 3 do artigo 11 do CISV. A possibilidade de tal avaliação não dispensa um Estado-membro da obrigação de respeitar princípios fundamentais de uma norma essencial do TFUE nem autoriza esse Estado-membro a violar esse tratado. As próprias tabelas fixas de depreciação devem, pela sua configuração, excluir “*todo e qualquer efeito discriminatório*”, ou seja, devem ser suscetíveis de garantir que o montante de imposto devido não excede, *ainda que pontualmente*, o montante de imposto residual incorporado no valor dos veículos já matriculados no território nacional (cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16-06-2016, Comissão Europeia v. República Portuguesa, processo C-200/15, §34; Acórdão do Tribunal de Justiça de 22-02-2001, Gomes Valente, processo C-393/98, §26; Acórdão do Tribunal de Justiça de 02-09-2021, Comissão v. República Portuguesa, processo C-169/2020, disponíveis em <http://curia.europa.eu/>).

B. Da evolução do regime de tributação português

21. Percebido o modo como o Tribunal de Justiça interpreta o artigo 110 TFUE, cumpre rastrear a evolução do regime português e as origens da atual redação do artigo 11 do CISV.

22. Assim, nos termos do artigo 1 do CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação vigente ao tempo do ato de liquidação, «*[O] imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*». O artigo 2 define a incidência objetiva do imposto. De acordo com o preceituado no artigo 5, constituem factos geradores do imposto sobre veículos *o fabrico, a montagem, a admissão ou a importação* dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. O termo admissão significa a entrada de um veículo originário de outro Estado-membro ou em livre prática neste último, ao passo que o termo importação remete para a entrada de um veículo originário de país terceiro em território nacional. Esclarece o artigo 6, por seu turno, que o imposto se torna exigível, nomeadamente, no momento da apresentação do *pedido de introdução no consumo* pelos operadores registados e reconhecidos ou no momento da *apresentação da declaração aduaneira de veículos* ou da declaração complementar de veículos pelos particulares.

23. Portanto, os únicos veículos usados sujeitos a liquidação de ISV no sistema português são os veículos portadores de matrículas definitivas atribuídas por outros Estados membros da União Europeia. O ISV não se aplica às transações internas que tenham por objeto veículos usados porque é cobrado apenas uma vez, aquando da primeira matrícula do veículo em território nacional. Entende-se, porém, em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, que uma parte do imposto se mantém incorporado no valor residual dos veículos usados já matriculados e comprados no mercado português e daí a necessidade de uma norma como a do artigo 11 CISV.

24. O artigo 7 prevê um sistema de tributação em que as taxas a aplicar não incidem sobre o valor do veículo, antes têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (a designada componente de cilindrada) e os gramas de CO2 por Km (a designada componente ambiental).

25. O artigo 11, cuja compatibilidade com o DUE se disputa no presente processo, versa sobre o modo aquele sistema opera quando estejam em causa veículos usados provenientes de outros Estados-membros. Na redação atual, prevê-se uma tabela (Tabela D) contendo percentagens de redução do montante de imposto a pagar (calculado nos termos gerais), variando a redução em função do número de anos de uso do veículo. Segundo o n.º 2 do artigo 11, entende-se por tempo de uso “*o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos*”. Compulsada a tabela D, verifica-se não só que as percentagens de redução não são idênticas para ambas as componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), como também que as percentagens de redução da componente ambiental são inferiores às da componente cilindrada.

26. A redação atual do artigo 11 do CISV, introduzida – como se disse – pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, foi motivada pelo acórdão do Tribunal de Justiça de 02-09-2021, Comissão v. República Portuguesa, processo C-169/2020. Na versão imediatamente anterior daquele normativo, o legislador nacional previa uma percentagem de redução do montante de imposto a pagar, em função do número de anos de uso do veículo, mas consignava a redução à componente de cilindrada do imposto, excluindo a componente ambiental, que é um dos elementos utilizados no respetivo cálculo. Concluiu o Tribunal de Justiça, no mencionado aresto, que “[a]o não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-membro (...) a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE”. Ou seja, na linguagem do Tribunal de Justiça, o regime português fazia com que o montante residual de imposto incorporado no valor de um veículo usado nacional ficasse aquém do montante de imposto devido aquando da admissão de veículo similar (com as mesmas características e utilização) proveniente de outro Estado-membro, favorecendo

os veículos usados nacionais e desencorajando a importação de veículos dentro do mercado interno.

27. A versão da tabela D do artigo 11 do CISV, na redação vigente à data da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, foi por sua vez motivada pelo Acórdão do Tribunal de Justiça de 16-06-2016, Comissão Europeia vs. República Portuguesa, processo C-200/15, disponível em <http://curia.europa.eu/>), segundo o qual “a República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos de determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo de desvalorização 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”

C. Aplicação ao caso concreto

28. A Requerida argumenta, alicerçada em várias decisões de Tribunais arbitrais do CAAD, que da decisão do Tribunal de Justiça de 02-09-2021, processo C-169/2020, não resulta uma obrigação de fixar percentagens de redução idênticas para as componentes cilindrada e ambiental do ISV. A fixação de percentagens de redução distintas “obedece aos objetivos de política fiscal e ambiental” e não é proibida pelo Direito da União (cf. decisão arbitral de 25-10-2022, processo n.º 349/2022-T; decisão arbitral de 10-12-2021, processo n.º 209/2021-T). Acresce que o Requerente, no entender da AT, não demonstrou – como lhe caberia – que, no caso concreto, da aplicação das percentagens de redução constantes da Tabela D do artigo 11 CISV resultou um montante de imposto superior ao imposto residual incorporado no valor dos veículos já registados em território nacional. E nem sequer recorreu – como poderia – à avaliação casuística prevista no n.º 3 do artigo 11 CISV, no sentido de evidenciar que a aplicação da tabela D resultou, efetivamente, numa sobretributação dos veículos usados importados de outros Estados-membros da União Europeia.

29. Sucede que a questão, assim posta, está mal colocada. O que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, como *supra* se sumariou, é que, optando o legislador nacional por um

método de tabelas fixas, devem estas assumir uma configuração que afaste “*todo e qualquer efeito discriminatório*”, ou seja, toda e qualquer possibilidade de o montante de imposto a pagar exceder, mesmo que apenas pontualmente, o montante residual de imposto incorporado no valor dos veículos já matriculados no território nacional.

30. Destarte, o ponto não é saber se, *in casu*, a aplicação das percentagens de redução previstas na Tabela D do artigo 11 do CISV resultou, efetivamente, numa sobretributação dos veículos usados importados de outro Estado-membro. O que importa saber é se o modo como o legislador nacional configurou as percentagens de redução se revela capaz de assegurar cabalmente, sem hiatos, que aquela sobretributação não poderá ocorrer.

31. E isso, de facto, não está demonstrado. A parte residual do imposto incorporada no valor do veículo usado comprado no território português diminui automaticamente com a depreciação do veículo e do seu valor de mercado. Essa diminuição opera tanto sobre a componente cilindrada como sobre a componente ambiental, visto que ambas são elementos utilizados para o cálculo do ISV. Por conseguinte, não se compreende de que forma uma redução menos acentuada da componente ambiental, como ocorre no sistema de tributação atualmente vigente, estará apta a assegurar, em abstrato, e tendo em conta o nível de tolerância assumido pelo Tribunal de Justiça, que o montante de imposto a pagar não excede, *em circunstância alguma*, o montante residual do imposto incorporado no valor do veículo.

32. Como aliás se lê no Parecer do Ministério Público, referente ao Proc. nº 84/22.0BALSB, recurso de uniformização de jurisprudência (ponto 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)”.

33. A este juízo não é indiferente o facto de o desalinhamento entre as percentagens de redução da componente cilindrada e da componente ambiental se fazer sentir – também – nos primeiros anos de serviço do veículo: de acordo com as referidas tabelas, um veículo com dois anos de utilização terá uma redução de 20% na componente cilindrada e uma redução de apenas 10% na componente ambiental. Ora, como o Tribunal de Justiça vem sufragando em jurisprudência constante, a depreciação dos veículos *não é linear*, sendo muito mais acentuada nos primeiros anos do que posteriormente (Acórdão do Tribunal de Justiça de 20-09-2007, Comissão Europeia v. República Helénica, processo C-74/06, §30). O que reforça a conclusão de que o regime gizado pelo legislador nacional não afasta a possibilidade de subsistirem efeitos discriminatórios relativamente aos veículos usados importados de outro Estado-membro.

34. Neste contexto, e ao contrário do que defende a Requerida (ponto 54 da Resposta), é irrelevante que o Requerente não tenha lançado mão do método de avaliação previsto no n.º 3 do artigo 11 do CISV e da fórmula de cálculo nele prevista. O facto de haver um método de cálculo alternativo ao método das tabelas fixas não dispensa, como se viu *supra*, um Estado-membro da obrigação de respeitar princípios fundamentais do Direito da União, nem se mostra capaz de obviar ou de eliminar o efeito discriminatório gerado pelos critérios em que assentam as tabelas fixas. Dito de outro modo, o Direito da União não autoriza os Estados-membros a criar um sistema de tributação que conduza, ainda que pontualmente, a situações discriminatórias com a justificação de que ao particular é conferido o direito de recorrer a um método alternativo de cálculo do imposto capaz de eliminar aquela discriminação.

35. Quanto ao argumento da AT de que não podem ser imputados às liquidações quaisquer vícios de ilegalidade, por as mesmas terem sido feitas de acordo com a lei aplicável e a administração dever obediência à lei, cumpre realçar que o vício invocado pelo Requerente é um vício de ilegalidade abstrata, respeitante àquelas hipóteses em que a ilegalidade não reside no ato que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita. E a

essência dos princípios do efeito direto e do primado reside precisamente na possibilidade de os particulares invocarem, nos tribunais nacionais, normas de Direito da União de molde a afastar a aplicação de uma norma de direito interno que as contrarie – como sucede *in casu*. Sempre se diria, ademais, que desde a prolação do acórdão *Fratelli Costanzo*, pelo Tribunal de Justiça, existe jurisprudência constante no sentido de que o princípio do primado – e o seu corolário prático, o princípio do efeito direto – estende à administração pública o dever de desaplicar as disposições de direito nacional contrárias a uma norma de direito da União que goze de efeito direto, como é o caso do artigo 110 do TFUE (Acórdão do Tribunal de Justiça de 22-06-1987, *Fratelli Costanzo*, processo 103/88, em particular, §31, disponível em <http://curia.europa.eu/>).

D. Sobre o reenvio prejudicial

36. Uma vez que o *thema decidendum* levanta uma questão de interpretação do direito da União, cumpre indagar se este Tribunal Arbitral não estaria, enquanto tribunal que decide em última instância (artigo 267 TFUE), obrigado a colocar ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial com o propósito de dilucidar a compatibilidade do artigo 11 do CISV com o artigo 110 TFUE. Porém, como resulta da denominada jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o “ato clarificado” (cf. acórdão do Tribunal de Justiça de 27-03-1963, *Da Costa en Schaake NV*, processos apensos 28/62, 29/62 e 30/62) não existe obrigação de reenvio prejudicial, nos termos do artigo 267 do TFUE, quando a questão suscitada seja materialmente idêntica a questão que já tenha sido objeto anteriormente de uma decisão com carácter prejudicial. Em face da jurisprudência *supra* mencionada, afigura-se indiscutível que, apesar de o Tribunal de Justiça ainda não ter tido ensejo de se debruçar, em sede de reenvio prejudicial ou noutra, sobre a atual configuração do artigo 11 do CISV, aquele acervo jurisprudencial, tendo por objeto *questões materialmente idênticas*, constitui suporte bastante para a conclusão alcançada.

37. Em consequência, entende-se que a atual legislação portuguesa vertida no artigo 11 do CISV, na redação conferida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, não está em conformidade com o direito da União, designadamente com o disposto no artigo 110 do TFUE. Por conseguinte, há que proceder, em cumprimento dos princípios do primado e do efeito direto,

à desaplicação da norma desconforme com o Direito da União e, consequentemente, anular parcialmente as liquidações de ISV objeto do pedido.

V – Juros indemnizatórios

38. A par da anulação parcial do ato de liquidação, e consequente reembolso da importância indevidamente cobrada, o Requerente solicita ainda que se lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43 da LGT.

39. Dispõe o n.º 1 do artigo 43 da LGT que *«[S]ão 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»*. Na al. c) do n.º 3 do mesmo preceito pode ler o seguinte: *«3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) 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»*.

40. Importa saber se, tendo o sujeito passivo pedido a revisão oficiosa do ato de liquidação agora parcialmente anulado pela presente decisão arbitral, os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento da dívida tributária, nos termos do preceituado n.º 1 do artigo 43.º da LGT, ou desde a data em que se se tenha completado um ano sobre a formulação do pedido, de acordo com o disposto na al. c) do n.º 3 do mesmo preceito.

41. Esta é uma questão com jurisprudência firmada (cf., entre outros, o Acórdãos do STA de 20-05-2020, processo 05/19.8BALSb, prolatado pelo pleno da Secção de contencioso tributário, Relator: Nuno Bastos; e de 03-06-2020, processo 018/10.5BELRS 095/18, Relator: José Gomes Teixeira), tendo o STA decidido que, nestes casos, os juros indemnizatórios são devidos apenas *a partir de um ano após o pedido de revisão formulado*. Alicerça aquela alta instância este arrazoado na circunstância de o contribuinte, podendo ter obtido anteriormente a anulação do ato de liquidação, se ter temporariamente desinteressado da recuperação do que foi

liquidado em excesso pela administração tributária, até à apresentação do pedido de revisão oficiosa [«(...) *A reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não desenvolveu, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte suscita a questão da ilegalidade do acto de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão, nomeadamente nos três meses seguintes ao termo do prazo de pagamento voluntário usando o processo de impugnação do acto de liquidação*» - cf. Acórdão do STA de 11-12-2019, processo 058/19.9BALS, Relator: Ascensão Lopes].

42. Neste conspecto, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 27-05-2022, conclui-se serem devidos juros indemnizatórios a partir de 27-05-2023.

VI – Decisão

Termos em que se decide:

- d) Julgar procedente o pedido arbitral;
- e) Anular parcialmente as liquidações de ISV consubstanciadas na DAV n.º 2021/... e na DAV n.º 2021/...;
- f) Condenar a Requerida no reembolso do imposto pago em excesso;
- g) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, devidos a partir de 27-05-2023.
- h) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

VII – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, al. a) do CPPT [« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) *Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)*»], e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»], fixa-se o **valor do processo em € 9.055,46**, sem contestação pela Autoridade Tributária.

VIII – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **o montante de custas é fixado em € 918,00**, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Porto, 11 de dezembro de 2023.

Marta Vicente
(Árbitro singular)