

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 53/2016-T**

**Tema: ISV – Tributação dos veículos usados admitidos doutro Estado Membro.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - RELATÓRIO**

1. A..., contribuinte n.º..., com residência na Rua ... n.º..., ..., doravante Requerente, apresentou, em 4 de fevereiro de 2016, um pedido de constituição de tribunal arbitral e pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Pretende que seja declarada a ilegalidade da liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) n.º 2015/..., de 10.11.2015, efetuada pela Requerida por intermédio da Alfândega de..., no valor de 5255,18 €, com a consequente restituição do ISV e do encargo da taxa de avaliação de 200 € indevidamente pagos, reconhecido o direito ao recebimento de juros indemnizatórios e que seja condenada no pagamento das custas arbitrais.

2. Nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro singular em 05 de abril de 2016, tendo o mesmo comunicado a aceitação dessa incumbência.

Nessa mesma data, foram as Partes notificadas da designação, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, não tendo as mesmas manifestado a intenção de recusar a designação do árbitro.

Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 20 de abril de 2016.

3.1 Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, enquanto parte requerida, no prazo de trinta dias, apresentar resposta e, caso entendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter cópia do processo administrativo.

3.2 Na resposta apresentada em 25 de maio de 2016, que se dá por integralmente reproduzida, a Requerida sustentou a legalidade das liquidações efetuadas, tendo concluído que foram efetuadas de acordo com o direito nacional e o direito comunitário, bem como o que tem vindo a ser defendido pela melhor jurisprudência, devendo manterem-se na ordem jurídica.

3.3 Na subsequente tramitação, foram as Partes notificadas em 30 de maio de 2016 para, atento o facto de se tratar unicamente de uma questão de direito, prescindirem da realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, n.º 1 do RJAT, que veio a merecer a respetiva concordância, conforme comunicações de 6 de junho de 2016.

Nesse sentido, foi concedido às Partes um prazo de 10 dias, sucessivos, a começar pela Requerente, para a apresentação de alegações escritas, e comunicado o prazo limite de 8 de julho de 2016 para a prolação da decisão arbitral.

As alegações foram apresentadas em 24 de junho e 4 de julho de 2016, respetivamente.

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

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

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver nem questões prévias sobre as quais o Tribunal Arbitral se deva pronunciar.

## **III – FUNDAMENTAÇÃO**

### **Alegações das partes**

5.1 A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, no essencial, alegou o seguinte:

- a) O Requerente é de nacionalidade francesa e transferiu a sua residência para Portugal, trazendo o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo 5 K, com a matrícula ...-...-..., que tinha adquirido em França, ao concessionário da BMW ... .., em ... de maio de 2014,
- b) O veículo foi matriculado pela primeira vez em 30 de outubro de 2013;
- c) Nos casos de introdução em território nacional de viaturas usadas já portadoras de matrículas definitivas atribuídas por outro Estado Membro da União Europeia (UE) a liquidação obedece ao regime legal extraordinário consignado no artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV);
- d) Nos termos do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (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. Além disso, nenhum Estado Membro fará incidir sobre os produtos de outros Estados Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções»;
- e) Nos termos do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito internacional prevalece sobre o Direito Interno Português e é diretamente aplicável em território nacional;
- f) O artigo 11.º não contabiliza no cálculo do ISV incidente sobre veículos usados nenhuma desvalorização até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, nem é considerada nenhuma diminuição adicional do valor real para os veículos com mais de cinco anos de utilização, sendo certo que, no caso concreto, a viatura em questão, aquando da sua aquisição pelo Requerente tinha menos de um ano de uso;
- g) Nem mesmo a fórmula alternativa prevista no n.º 3 do artigo 11.º do CISV contabiliza qualquer desvalorização nos casos em que o veículo tem menos tempo de uso, tão pouco qualquer diminuição adicional no caso dos veículos com mais de cinco anos de utilização;
- h) Está em curso um processo contra Portugal no Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), conforme foi anunciado pela Comissão Europeia em fevereiro de 2015;
- i) Segundo a jurisprudência constante do TJUE existe violação do artigo 110.º do TFUE sempre que a tributação dos automóveis provenientes de outros países da UE e a que incide sobre automóveis nacionais similares seja calculada de forma diferente e com base em

critérios diferentes, conduzindo a uma tributação superior do veículo originário de outro país de UE, não podendo o imposto exceder o imposto aplicável a um veículo usado similar já matriculado em Portugal;

j) O TJUE, no acórdão Ascendi de 12.06.2014 já reconheceu expressamente a admissibilidade legal da apresentação, junto do TJUE, de questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário Português a funcionar sob a égide do CAAD;

l) O Requerente propõe que o Tribunal Arbitral submeta ao TJUE a seguinte questão prejudicial «O regime legal português do artigo 11.º do CISV, aplicável extraordinariamente às viaturas usadas provenientes de outros países da UE é compatível com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE?»

5.2 Por seu turno, a Requerida em resposta à petição inicial, em sede de contestação, veio dizer o seguinte:

a) O Requerente inicialmente tinha apresentado um pedido de isenção do ISV ao abrigo do artigo 58.º do CISV, que veio a ser indeferido por não preenchimento de pressupostos de facto;

b) De acordo com a documentação apresentada, o veículo foi matriculado pela primeira vez em França, em 30 de outubro de 2013, tendo sido adquirido pelo Requerente em 6 de maio de 2014;

c) Na sequência desse indeferimento, o Requerente solicitou que na admissão do veículo, a tributação em ISV fosse efetuada com utilização do método previsto no artigo 11.º n.º 3, tendo-lhe atribuído o valor comercial de 36 050,00 € baseado no preço indicado numa revista da especialidade, e indicado o preço de venda ao público, reportado ao ano da primeira matrícula de 58 218,00 €, pedido que foi aceite, e determinou o montante de imposto que veio a ser liquidado e pago;

d) O artigo 11.º do CISV prevê duas fórmulas de cálculo para o ISV, consistente numa primeira liquidação provisória, conforme o n.º 1 do artigo 11.º ou o recurso ao método alternativo de avaliação previsto no n.º 3 do mesmo preceito;

e) Para efeitos de cálculo do tempo de uso o n.º 2 do artigo 11.º considera que «corresponde ao período que decorre desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos, pela entidade competente, até ao termo do prazo para apresentação da DAV»;

- f) O veículo tem um tempo de uso de um ano, oito meses e 20 dias de uso, contados desde a data da atribuição da primeira matrícula até à data da DAV;
- g) A alegação de que o veículo tem menos de um ano de uso está destituída de fundamento, não tendo qualquer suporte na letra da lei, já que a fórmula constante do n.º 3 do artigo 11.º do CISV se aplica independentemente do tempo de uso que o veículo apresentar;
- h) Não procede o argumento de que aquele método não considera o tempo de uso dos veículos com menos de um ano de uso, alegando que o veículo tinha menos de um ano de uso à data da sua aquisição;
- i) Só os tribunais que julgam em última instância estão obrigados a submeter ao TJUE as questões de interpretação de direito da União Europeia, ficando, no entanto, dispensados desse reenvio, quando haja jurisprudência europeia sobre o assunto, a questão for impertinente ou seja clara a interpretação do direito comunitário;
- j) Além de não estarmos perante um tribunal nacional cuja decisão é insuscetível de recurso, a questão suscitada pelo Requerente, revela-se clara, inexistindo quaisquer dúvidas quanto à sua interpretação;
- l) Acresce que a redação do artigo 11.º do CISV surge na sequência da jurisprudência do TJUE e concretamente do acórdão proferido no processo n.º 393/98, designado acórdão Gomes Valente;
- m) Resultando dessa jurisprudência que, para que um sistema de tributação dos veículos usados seja compatível com o artigo 110.º do TFUE, é necessário que adote, ou um modelo de tributação baseado na avaliação de cada veículo ou um modelo de tributação baseado em tabelas fixas que exclua todo e qualquer efeito discriminatório;
- n) Donde o Estado Português ter adotado um sistema misto baseado nos dois modelos, ou seja, numa tabela aplicável, em regra, à maioria dos veículos usados provenientes de outro Estado membro ou na avaliação de cada veículo admitido, aplicável aos veículos não especificados na tabela, sempre que o sujeito passivo manifeste preferência pela tributação dos veículos de acordo com a avaliação resultante da aplicação da fórmula prevista no n.º 3;
- o) É infundado o argumento do Requerente ao considerar que só existe redução depois de um ano de uso, dado que o modelo de tributação misto, não se limita à aplicação das reduções fixas estabelecidas na Tabela D, porque sempre que o interessado considerar que a tributação

efetuada com base na tabela D o prejudica pode requerer a tributação do veículo de acordo com a avaliação efetuada independentemente dos anos de uso;

p) O sujeito passivo tem ao seu dispor um método que lhe garante que o imposto a pagar é determinado em função da desvalorização comercial que o veículo sofreu, bastando para isso que requeira a aplicação desse método nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do CISV;

Em síntese, a Requerida pede que seja julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, conseqüentemente, seja absolvida do pedido.

Nas alegações finais escritas, as Partes reafirmaram, no essencial, as teses defendidas na petição inicial e na contestação.

Com as alegações, o Requerente juntou o acórdão n.º C - 200/2015, de 16 de junho de 2016, do TJUE, recentemente divulgado.

A Requerida, por seu turno, reiterou que inexistente o invocado vício de violação de lei por incumprimento do artigo 110.º do TFUE, não existindo qualquer questão, quanto à matéria de facto e de direito que deva ser submetida a título prejudicial ao TJUE.

#### **IV – FACTOS PROVADOS E NÃO PROVADOS**

6. Em matéria de facto, com relevância para a decisão a proferir, dá este Tribunal Arbitral como provado, face aos elementos constantes dos autos, os seguintes factos:

6.1 O Requerente admitiu de França o veículo ligeiro de passageiros da marca «BMW, com a matrícula ...-...-..., tendo processado a Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2015/..., em 20 de junho de 2015, que correu termos na Alfândega de... .

6.2 De acordo com a documentação apresentada, o veículo foi matriculado pela primeira vez em França, em 30 de outubro de 2013, tendo sido adquirido pelo Requerente em ... de maio de 2014.

6.3 O Requerente solicitou que na admissão do veículo a tributação em ISV fosse efetuada pela utilização do método previsto no artigo 11.º, n.º 3 do CISV, tendo atribuído ao veículo o valor comercial de 36 050,00 € baseado no preço indicado numa revista da especialidade, e indicado o preço de venda ao público, reportado ao ano da primeira matrícula, de 58 218,00 €, pedido que foi aceite, e determinou o montante de imposto que veio a ser liquidado e pago.

6.4 No momento da sujeição à inspeção técnica no Centro de Inspeção de Veículos, o veículo apresentava uma quilometragem de 45 328.

6.5 Os serviços da Comissão Europeia divulgaram um comunicado em 26 de fevereiro de 2015 em que anunciaram terem instaurado uma ação contra Portugal no TJUE em virtude da não alteração do imposto de matrícula sobre os veículos usados em conformidade com a legislação da UE.

6.6 O Requerente, previamente à introdução no consumo do veículo com pagamento das imposições, tinha solicitado que essa introdução fosse efetuada com deferimento de isenção fiscal ao abrigo do regime da transferência de residência, pretensão que foi desatendida, por falta de cumprimento dos pressupostos legais.

7. Não existem factos dados como não provados com relevância para a decisão da causa.

#### **Fundamentação dos factos provados**

8. Os factos foram dados como provados tendo em consideração a prova documental e os elementos trazidos ao processo pelo Requerente, consubstanciados na petição inicial e nos anexos que a acompanhavam e pela Requerida na respetiva resposta e no processo administrativo.

#### **V - FUNDAMENTOS DE DIREITO**

9. Em função do que se deixa exposto, para apreciar a legalidade da liquidação efetuada em sede de ISV, importa que seja encontrada uma resposta para as seguintes questões de direito controvertidas:

- a) Encontra-se a atual legislação portuguesa vertida no artigo 11.º, n.º 3 do CISV em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o artigo 110.º do TFUE, aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP, em matéria de direito internacional;
- b) Qual a relevância dos anos de uso do veículo para efeitos do cálculo do ISV;
- c) Encontrando-se paga a dívida de ISV, bem como a taxa de avaliação, em caso de procedência da impugnação é, ou não, devido o pagamento de juros indemnizatórios, e a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

10. As questões de direito suscitadas no processo relevam da aplicação do artigo 11.º do CISV, o qual se encontra formulado nos seguintes termos:

«Artigo 11.º

**Taxas – veículos usados**

1 - O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória, com base na aplicação das percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização social média dos veículos no mercado nacional, calculada com referência à desvalorização comercial média corrigida do respetivo custo de impacte ambiental: *(Redação dada pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro)*

TABELA D

Tempo de uso	Percentagem de redução
Mais de um a dois anos	20
Mais de dois a três anos	28
Mais de três a quatro anos	35
Mais de quatro a cinco anos	43
Mais de cinco anos	52

2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, 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.

3 – Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado nos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área

das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto.

$$ISV = \frac{V}{VR \times (Y + C)}$$

em que

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência indicado nas publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado, ponderado, mediante avaliação do veículo, caso se justifique, em função de determinados fatores concretos, como a quilometragem, o estado mecânico e a conservação;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.

*(Redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)*

4 - Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1.».

**a) Conformidade do artigo 11.º, n.º 3 do CISV com o direito comunitário.**

## ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

11.1 A questão que subjaz na controvérsia jurídica dos presentes autos, é uma questão que no direito interno nasceu praticamente com a adesão de Portugal à CEE, inicialmente na forma como o Imposto Automóvel a abordava e posteriormente no ISV.

É matéria que respeita à legislação portuguesa mas igualmente à de outros países que tem impostos sobre os automóveis com uma natureza semelhante à do imposto português, em que existe, à cabeça, uma espécie de imposto de registo ou de matrícula.

Ao longo do tempo, basicamente em resultado da atividade da Comissão Europeia, enquanto guardiã dos Tratados, através da emissão dos chamados pareceres fundamentados, e do Tribunal de Justiça através da prolação dos seus acórdãos, foi tendo desenvolvimentos legislativos, de que se dá uma pequena nota.

11.2 Após a adesão de Portugal às Comunidades Europeias, num primeiro momento, vigorou um período transitório negociado no âmbito dos Protocolos n.º 18 e 23.

Findo este período, o primeiro diploma a ser publicado foi o Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de dezembro, que revogou o IVVA e instituiu um regime adaptado às condições de livre circulação, estabeleceu uma tributação em que o imposto a pagar era o resultante de uma mera e imediata aplicação da tabela de taxas do IA, não fazendo qualquer distinção entre taxas aplicáveis a veículo novo ou usado.

A referida legislação acabou por ter curta vigência, uma vez que o Decreto-Lei n.º 152/89, de 10 de maio, veio revogá-la, e instituir um sistema de cálculo do imposto dos veículos usados em que o critério da antiguidade dos veículos passou a ter algum relevo, ainda assim, apenas restrito a uma redução de 10% das tabelas de taxas aplicáveis aos veículos novos, quando os veículos tivessem mais de dois anos.

O Decreto-Lei n.º 262/91, de 26 de julho, deu mais um passo e alargou a redução para 15% quando os veículos tivessem entre dois e três anos de uso.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de fevereiro, criou-se uma tabela de reduções por anos de uso, com quatro escalões, variando entre os 10 e os 25%, consoante tivessem de um a dois anos até aos mais de quatro anos, tabela essa, que nesse mesmo ano, foi alterada para oito escalões, através da Lei n.º 75/93, de 20 de dezembro, passando a contemplar reduções de 18% até um máximo de 67%, consoante os veículos tivessem de um a dois anos de uso a mais de oito anos de uso.

11.3 Este quadro legal de admissão dos veículos usados vigorou até à publicação da Lei n.º 85/2001, de 4 de agosto, que procedeu à primeira alteração à Lei n.º 30-C/2000, de 29 de dezembro, que aprovara o OE 2001, data em que, a par da manutenção da vigência da referida tabela, se criou o chamado «método alternativo».

A tributação do IA passou então a poder também ser feita em função do valor comercial do veículo a admitir, tendo por referência o imposto residual incorporado em veículos semelhantes já introduzidos no consumo.

Mais tarde, a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, veio flexibilizar as percentagens de redução do IA e os anos de uso tidos em consideração, estabelecendo diferentes escalões entre um ano e os mais de dez anos e reduções entre os 20% e os 80% da tributação dos veículos novos.

11.4 Este escalonamento e esta forma de cálculo da tributação viriam a ser alterados pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que reduziu os escalões para cinco, com percentagens de reduções de 20% para os veículos com mais de um a dois anos, de 28% de mais de dois a três anos, de 35% de mais de três a quatro anos, de 43% de mais de quatro a cinco anos e de 52% para veículos com mais de cinco anos, além de que, na forma de cálculo, a proporção de desvalorização comercial do veículo passou a ser ponderada através de uma fórmula que adicionava a cilindrada do veículo e o CO<sub>2</sub> correspondente ao veículo novo.

Embora mantendo-se o mesmo escalonamento, a forma de cálculo viria a sofrer alterações através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, tendo a desvalorização comercial passado a ser ponderada através de um fator resultante do produto da cilindrada com o CO<sub>2</sub>, nos precisos termos constantes da tabela, situação que se tem mantido.

11.5 No âmbito do OE 2015, o Governo apresentou a Proposta de Lei n.º 418/2014, que visava repor as reduções por anos de uso nos mesmos termos que tinham vigorado no âmbito da Lei n.º 32-B/2002, proposta que, todavia, não foi aprovada pela Assembleia da República.

## **EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL**

12.1 A legalidade das normas portuguesas foi inicialmente questionada pela Comissão Europeia, que entendia que as normas portuguesas não observavam o artigo 95.º do Tratado de Roma e para perder o carácter protecionista era necessário que o seu montante fosse idêntico ao remanescente do imposto incorporado no preço dos veículos usados similares

comercializados no interior do mercado português, remanescente esse a calcular a partir da percentagem da depreciação do valor desses veículos.

12.2 Esta questão veio a ser apreciada algum tempo mais tarde no acórdão do TJCE, de 09.03.95, proferido no processo C-345/93, em que foi impugnante Nunes Tadeu.

A título prejudicial, o STA requereu a interpretação do artigo 95.º do Tratado CEE e quis saber se a cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro EM, quando nenhum imposto incide sobre os veículos usados comprados no território nacional, era compatível com o artigo 95.º.

Estava em causa um veículo usado que após ter sido importado e pago o respetivo imposto se pretendeu a devolução do respetivo imposto, com base em que a instituição desse imposto tinha por efeito encarecer os veículos usados importados e, por conseguinte, favorecer o mercado nacional de veículos usados.

O TJCE veio declarar que uma norma que limita a redução a 10% do imposto cobrado sobre os veículos novos, sem tomar em consideração a depreciação efetiva do veículo, implica uma tributação discriminatória dos veículos usados importados, tendo reafirmado como conclusão que «A cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro EM é contrário ao artigo 95.º 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».

12.3 Na data da publicação do citado acórdão, já a legislação portuguesa tinha sofrido modificações, através da Lei do OE para 1994, tendo sido criada uma tabela que fixava escalões de anos de uso, entre um ano e os oito anos ou mais e contemplava reduções do IA entre os 18% e os 67%, com vista a dar resposta às exigências decorrentes do acatamento do direito comunitário.

Não obstante, internamente, continuou a haver queixas, tendo o Supremo Tribunal Administrativo (STA), considerando que a Comissão Europeia era a guardiã dos Tratados, adotado uma posição de aceitação de presunção de legalidade das normas nacionais, pois se a Comissão não via motivos para instaurar uma ação de incumprimento era porque o direito interno cumpria o direito comunitário, se bem que já existisse jurisprudência comunitária no

sentido de estabelecer que a Comissão não tinha poderes para decidir de modo definitivo através dos pareceres e outras tomadas de posição.

Esta posição, ao que se pensa, muito por força do acórdão de 23.10.97, no processo que opôs a Comissão à Grécia, em que foi considerado que existe violação do artigo 95.º sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que em certos casos a uma imposição do produto superior do produto importado, veio a ser alterada, tendo sido suscitada a questão junto do tribunal comunitário.

12.4 É neste contexto que surge o acórdão do TJCE, de 22.02.01, Gomes Valente, proferido a título prejudicial, que criou as condições para se romper finalmente, a nível nacional, com o quadro clássico de tributação dos veículos usados, assente exclusivamente em reduções fixas em função dos anos de uso.

Sobre a questão de fundo, o TJCE ao apreciar a necessidade de se proceder a uma avaliação individual de cada veículo importado, pronunciou-se no sentido de que não era inevitável proceder-se a essa avaliação, podendo os Estados membros, para evitar os encargos resultantes de um processo assim burocratizado, fixar, através de tabelas *forfetárias* determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e calculadas na base de critérios tais como a antiguidade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo de veículo, um valor para os veículos usados, que, em geral fosse muito próximo do real. Na elaboração destas tabelas, as autoridades de um EM poderiam reportar-se a um ficheiro de preços médios dos veículos usados no mercado nacional ou a uma lista de preços correntes médios utilizados como referência no sector.

Embora tenha sido referido que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria contrário ao artigo 95.º, foi sublinhado que era importante que fossem tomados em conta outros fatores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a tabela *forfetária* refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objetivo da tributação dos veículos usados, em termos de que em nenhum caso pudessem ser superiores ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

Era igualmente assinalado que o efeito direto do artigo 95.º implicava que um particular pudesse contestar a compatibilidade à luz desta disposição da regulamentação nacional que estabeleça os critérios ou tabelas legais que foram aplicados para calcular a taxa que incide sobre um veículo usado importado, sendo necessário que sejam do conhecimento público, recordando a propósito o acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de junho de 1966, proferido no caso Lutticke.

12.5 Esta jurisprudência veio a ser reforçada com o acórdão do TJCE proferido em 19 de setembro de 2002, (101/00) num processo que então envolveu o Governo Finlandês e Antti Sillin.

O sistema fiscal finlandês, com semelhanças ao sistema fiscal português, tributava os veículos usados até aos primeiros seis meses após a matrícula ou a entrada em serviço do veículo da mesma forma que tributava um veículo novo similar e, entre o 7.º e o 150.º mês de utilização do veículo, tributava da mesma forma que um veículo similar, reduzindo o imposto de forma linear à razão de uma percentagem de 0,5%, por mês de calendário.

No acórdão, foi considerado que o artigo 95.º, primeiro parágrafo do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.º, primeiro parágrafo) permite a um EM aplicar aos veículos usados importados de outro EM um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor aduaneiro tal como definidos pelo CAC e DACAC de aplicação, mas obsta a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos, em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Por outro lado, o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado opõe-se a que um estado membro aplique aos veículos usados importados de outro EM um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos não atenda à depreciação real do veículo e não permita garantir, sempre, que o montante do imposto que fixa não excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Mais considerou que, quando um EM aplica aos veículos usados importados de outros Estados membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstrato com base em critérios determinados pelo direito nacional, o artigo

95.º, primeiro parágrafo, do tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a um sistema desse tipo, todo e qualquer efeito discriminatório. Esta exigência pressupõe, por um lado, a publicidade dos critérios em que se baseia o método de cálculo *forfetário* da depreciação dos veículos e, por outro, a possibilidade de o proprietário de um veículo usado importado de outro EM contestar a aplicação de um método de cálculo *forfetário* a esse veículo, o que pode conduzir à necessidade de examinar as suas características próprias a fim de se certificar que o imposto que lhe é aplicado não é superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

12.6 Em 2006, no âmbito do sistema de tributação húngaro, no acórdão do TJE de 5 de outubro de 2006 (C-295/05), no caso Nadasdi, foi analisada pela primeira vez a questão ambiental face aos impostos automóveis.

O referido sistema ignorava a desvalorização do veículo e tratava de forma igualitária todos os veículos que tivessem a mesma motorização e comportamento ambiental. Atualmente há uma preocupação da UE pela proteção do ambiente, com explícita consagração no artigo 191º do Tratado.

O acórdão ponderou que «não obstante o caráter ambiental do objetivo e do fundamento do imposto automóvel e mesmo não tendo estes qualquer relação com o valor de mercado do veículo, o artigo 90º, primeiro parágrafo CE, exige que seja tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objeto de tributação, visto que esses impostos se caracterizam por ser apenas cobrados uma vez aquando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no EM em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor».

Mais considerou que os EM têm liberdade para selecionar os critérios a utilizar no cálculo do imposto e estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, ainda que similares na aceção do artigo 110º, primeiro parágrafo, em função de critérios objetivos como sejam a natureza das matérias-primas utilizadas ou os processos de produção aplicados. Todavia, tais diferenciações só serão consideradas compatíveis com o direito da UE se, por um lado, prosseguirem objetivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e, se por outro, as formas que vierem a revestir sejam de molde a evitar qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, das «importações» provenientes dos outros EM, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes.

No âmbito de um regime relativo à tributação automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em fatores ambientais constituem critérios objetivos e daí poderem ser utilizados num tal sistema de tributação; no entanto, dos mesmos não poderá resultar discriminação e o referido imposto não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros EM do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110º 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.

12.7 Algum tempo mais tarde, interpretando o mesmo artigo 110.º, o TJUE, no acórdão de 19 de março de 2009, que opôs a Comissão à Finlândia, considerou que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de um modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.

12.8 O acórdão do TJUE n.º C – 200/15, de 16 de junho de 2016, visando diretamente a legislação portuguesa, consubstanciada no artigo 11.º, n.º 3 do CISV, veio considerar que a República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado membro, introduzidos no território nacional, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de 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 do TFUE.

### **CONSEQUÊNCIAS DO ACÓRDÃO GOMES VALENTE**

13.1 O acórdão do TJCE proferido no caso Gomes Valente acabou por inverter o sentido da jurisprudência nacional, além de legislativamente ter aberto a porta a uma nova forma de tributação dos veículos usados admitidos de outros Estados membros.

13.2 Assim, no próprio recurso nacional, o STA concluiu que a lei nacional não estava conforme com o artigo 95.º, pelo que nenhuma autoridade nacional, administrativa ou jurisdicional poderia aplicar a lei nacional, a qual deveria ser desaplicada, e em sua substituição, deveria ser aplicado diretamente o artigo 95.º do Tratado, pois a redução do IA

devia ser diretamente proporcional à perda do valor do veículo. Para o efeito, considerou que ao ser aplicada uma lei que violava o direito comunitário, a alfândega incorreu em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, pois partiu do pressuposto que a lei nacional era válida, quando ela era inválida por violar normas de hierarquia superior, tendo em conta o princípio do primado do direito comunitário sobre o direito nacional e a aplicabilidade direta, no caso, do direito comunitário.

Não importaria verificar se o imposto apurado, em concreto, pelo ato de liquidação impugnado, tinha sido ou não superior ao imposto residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal, pois independentemente do resultado concreto, no caso em apreciação, as normas nacionais não poderiam ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantissem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que acontecesse, o imposto resultante da sua aplicação fosse superior ao imposto residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

13.3 Em termos legislativos a forma como o Estado Português deu cumprimento ao acórdão Gomes Valente passou pelo aproveitamento de um orçamento rectificativo do OE 2001, para, através da Lei n.º 85/2001, de 4 de agosto, aditar disposições ao Decreto-Lei n.º 40/93, contemplando a opção pelos proprietários dos veículos de solicitarem a utilização de um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar fosse igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula, em detrimento da pura aplicação da tabela de reduções.

Essas comissões de peritos eram tripartidas, tendo um representante da então existente DGAIEC, hoje integrada na AT, um representante da DGV e o proprietário do veículo ou um seu representante.

O procedimento instituído revelou-se burocratizado e moroso, dado que as alfândegas, embora sempre tendo trabalhado com o valor das mercadorias, não tinham capacidade de resposta para as inúmeras solicitações nem estavam preparadas para um trabalho tão específico como o relativo ao valor dos veículos no mercado nacional.

13.4 A implementação do método alternativo, (que sucedeu às comissões de peritos) veio a revelar-se mais consentânea com o ato a que o veículo era sujeito, isto é a avaliação, baseada

no valor comercial do veículo, em que o imposto a pagar era igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula.

## **APRECIÇÃO JURÍDICA**

14.1 O Requerente argumenta que nos casos de introdução em território nacional de viaturas usadas já portadoras de matrículas definitivas atribuídas por outro Estado Membro da União Europeia (UE) a liquidação obedece ao regime legal extraordinário consignado no artigo 11.º do CISV, mas, em rigor, isso não é verdade.

O regime de tributação dos automóveis usados é um regime ordinário, como ordinário é o regime aplicável à admissão dos veículos novos, simplesmente adaptado às circunstâncias. Não faria sentido tributar os veículos usados nos mesmos termos em que se tributam os veículos novos, se bem que durante algum tempo isso tenha chegado a suceder, pelo que impunha-se que, para o que é diferente fosse criado um sistema de tributação diferente, sem que isso signifique que seja extraordinário.

14.2 Relevando que nos termos do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) o direito internacional prevalece sobre o Direito Interno Português e é diretamente aplicável em território nacional, sem desenvolver qualquer fundamentação, faz eco de uma comunicação da Comissão Europeia em que se informa que encetou um processo contra Portugal no TJUE.

Segundo a referida comunicação é censurável o artigo 11.º não contabilizar no cálculo do ISV incidente sobre veículos usados nenhuma desvalorização até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, nem é considerada nenhuma diminuição do valor real para os veículos com mais de cinco anos de utilização;

14.3 O artigo 8.º, n.º 4 da CRP, em matéria de direito internacional, estabelece que «As disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetiva competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático.»

Por seu turno, o artigo 110.º do TFUE, preceitua que «Nenhum EM 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».

Sobre a interpretação deste artigo face aos direitos nacionais já o TJUE se pronunciou por diversas vezes precisando o seu alcance, dado que, contrariamente a outras áreas de tributação, como o tabaco, álcool ou óleos minerais em que a nível comunitário existe uma harmonização formal de taxas, isenções e procedimentos, a admissão nos mercados nacionais de veículos automóveis portadores de placa de matrícula definitiva de outros Estados membros, isto é de veículos usados, rege-se exclusivamente pelo direito nacional, não podendo, todavia, tal direito contrariar os princípios em que se alicerça o funcionamento da UE.

Por isso, dentro da liberdade conformadora que o legislador nacional dispõe para modelar o imposto de forma a proceder à sua cobrança de forma exequível e eficaz, é necessário ter em conta, para além da opinião da Comissão, enquanto entidade a quem cabe zelar pelo respeito pelo Tratado, a jurisprudência comunitária que se vai produzindo.

14.4 A legislação portuguesa, após ter respeitado, no essencial, durante mais de sete anos, a jurisprudência que se foi produzindo sobre esta questão da admissão de veículos usados, quer por via da elasticidade dos anos de uso, quer por via de soluções alternativas de tributação, aparentemente, nos últimos anos afastou-se deste rumo.

Com efeito, é mais ou menos evidente que o legislador se abstraiu do facto concreto e real da experiência de vida, de que uma maior antiguidade de um veículo implica, quase sempre, uma mais acentuada depreciação do valor do veículo, ao tributar através da fórmula veículos da mesma marca, modelo, cilindrada e CO<sub>2</sub>, de forma igual, independentemente de um ter, por exemplo, cinco anos e um dia de antiguidade e de outro ter, por exemplo, vinte anos de antiguidade.

Apenas em situações pontuais, como terem os veículos sido pertença de alguma celebridade, terem participado em determinados eventos, terem sido objeto de produções de série muito limitadas, serem considerados veículos históricos ou terem tido proprietários que lhe conferiram grande estima, essa regra é quebrada, pois o valor dos bens regula-se pelo preço, e esse preço é tanto mais baixo quanto for menor a perspectiva do veículo poder ser utilizado

em razão de se encontrar mais perto dos padrões que definem o fim de vida útil, o qual também não é idêntico para todos os veículos.

Ora os atuais contornos da legislação nacional ignoram na respetiva tabela esse fator relativamente aos veículos com mais de cinco anos tratando-os de forma indiferenciada, situação que terá motivado a Comissão na sua busca de justiça comunitária.

O mesmo se diga relativamente ao facto de a tabela de reduções não contemplar qualquer percentagem para os veículos que possuam até um ano de antiguidade.

É um facto público e notório que um veículo matriculado mal atravesse a porta de saída do *stand* para ser entregue a um adquirente sofre automaticamente uma depreciação do seu valor de valor de mercado, que em muitos casos pode atingir os 20%.

Nesse período de um ano, um veículo introduzido no mercado nacional pode ter sido intensamente utilizado, percorrendo duas ou três vezes a média normal de quilómetros por ano e pode ter sido afeto a atividades de maior desgaste, como rentings, aluguer sem condutor, etc, sofrendo uma desvalorização comercial acentuada, enquanto um veículo de outro Estado membro que se apresente para ser matriculado, pode apresentar-se em estado impecável,

A tabela D do artigo 11.º, n.º 1 do CISV ao prever uma percentagem de depreciação do veículo de 20%, apenas ao fim de um ano, obviamente que não acompanha a desvalorização real e efetiva do veículo no mercado, pelo que parece não observar a jurisprudência comunitária.

14.5 Foi isso mesmo que reconheceu o acórdão do TJCE n.º 200/2015, de 16 de junho, que opôs a Comissão à República Portuguesa.

No referido acórdão é mencionado que a Comissão solicita no *petitum* da petição que seja declarado que a República Portuguesa não cumpriu os deveres que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE ao aplicar para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outros Estados membros introduzidos no território nacional no sentido do cálculo de desvalorização destes veículos «que não tem em conta o valor real do veículo e, em particular, que não tem em conta a desvalorização antes do veículo atingir um ano, nem qualquer outra desvalorização no caso de veículos com mais de cinco anos».

Refere o acórdão «A este respeito, embora a Comissão utilize a expressão «em particular», decorre do corpo da sua petição que a Comissão formula na realidade duas acusações, a

saber, por um lado, para efeitos do cálculo do imposto sobre os veículos em causa, a não tomada em consideração da desvalorização dos veículos automóveis utilizados há menos de um ano e, por outro, a determinação de um limite máximo de 52% da desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco anos. Nestas circunstâncias deve entender-se que a ação intentada pela Comissão abrange estas duas acusações.».

Aparentemente, a Comissão terá formulado uma acusação mais ampla, ou seja também os veículos com mais de um ano de uso e menos de cinco anos de uso poderão estar a ser objeto de desvalorização que não tem em conta o valor real do veículo, mas a verdade, é que o TJCE, interpretando o termo «em particular» restringiu o conhecimento apenas a duas situações concretas de antiguidade dos veículos, a dos com menos de um ano e a dos com mais de cinco anos, as quais eram mais ou menos óbvias e notórias. Quanto às outras situações da tabela, «que não tem em conta o valor real do veículo» a Comissão nada fundamentou pelo que o Tribunal sentiu-se na obrigação de nada conhecer.

14.6 O Requerente, no presente processo, suscitou a questão unicamente na pressuposição de que o veículo cuja liquidação impugnava era um veículo com uma antiguidade até um ano e abrangido pela acusação da Comissão difundida em comunicado, tendo invocado como fundamento a jurisprudência do acórdão Gomes Valente.

Também a Requerida fundamenta a sua posição no referido acórdão.

Esta afirma ter o Estado Português adotado um sistema misto baseado nos dois modelos, ou seja, numa tabela aplicável, em regra, à maioria dos veículos usados provenientes de outro Estado membro ou na avaliação de cada veículo admitido, aplicável aos veículos não especificados na tabela, sempre que o sujeito passivo manifeste preferência pela tributação dos veículos de acordo com a avaliação resultante da aplicação da fórmula prevista no n.º 3 sendo infundado o argumento de que só existe redução depois de um ano de uso, dado que o modelo de tributação misto, não se limita à aplicação das reduções fixas estabelecidas na Tabela D, porque sempre que o interessado considerar que a tributação efetuada com base na tabela D o prejudica pode requerer a tributação do veículo de acordo com a avaliação efetuada independentemente dos anos de uso.

15.1 Entende o Tribunal Arbitral que o TJCE, ao se pronunciar nos termos em que o fez, não pôs em causa as percentagens de redução do ISV que constam dos diversos escalões de antiguidade na Tabela, para os veículos de um ano até cinco anos. Há uma presunção de

legalidade nas percentagens mencionadas na referida tabela que só fica em crise se for fundamentadamente questionada, o que não sucede nos presentes autos.

A ilegalidade reconhecida pelo TJCE circunscreve-se apenas aos veículos com antiguidade até um ano e aos veículos com mais de cinco anos e não a toda a Tabela D,

Assim sendo, na medida em que não se dá como provado nos autos que o pressuposto da antiguidade do veículo seja de veículo até um ano, não está o mesmo contemplado pelas consequências do acórdão que declara a ilegalidade da omissão de redução do ISV nos veículos com uma antiguidade até um ano, não se justificando que seja submetida ao TJUE qualquer questão prejudicial, nos termos em que se encontra formulada.

15.2 A Requerida refere que a redação do artigo 11.º surge na sequência da jurisprudência do TJUE e concretamente do Acórdão proferido no processo 393/98, o designado acórdão Gomes Valente, resultando dessa jurisprudência que para que um sistema de tributação dos veículos usados seja compatível com o artigo 110.º do TFUE é necessário que adote ou um modelo de tributação baseado na avaliação de cada veículo ou um modelo de tributação baseado em tabelas fixas que exclua todo e qualquer efeito discriminatório, donde o Estado Português ter adotado um sistema misto baseado nos dois modelos, ou seja, numa tabela aplicável, em regra, à maioria dos veículos usados provenientes de outro Estado membro ou na avaliação de cada veículo admitido, aplicável aos veículos não especificados na tabela, sempre que o sujeito passivo manifeste preferência pela tributação dos veículos de acordo com a avaliação resultante da aplicação da fórmula prevista no n.º 3.

Anote-se que na sequência da referida jurisprudência foi efetivamente adotada uma redação no âmbito do antigo Imposto Automóvel que veio a ser transposta em termos sensivelmente iguais para o CISV no mencionado artigo 11.º, mas não pode ser ignorado que já na vigência deste código, o legislador através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, de resto mitigando uma anterior alteração feita pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, introduziu importantes alterações na construção do imposto, designadamente pelos efeitos projetados pelo fator ambiental no seu cálculo e na sua correlação com o valor real dos veículos, cuja legalidade não se encontra escrutinada.

Aliás, a Requerida, nas alegações, ao relevar o enquadramento legal da questão submetida ao TJUE, fez menção e transcreveu uma Tabela D com percentagens de redução dos seis meses aos dez anos, mas essa tabela, que foi a transposta do IA para o CISV, nunca chegou

a ser questionada pela Comissão Europeia. Apenas as alterações posteriores que lhe foram introduzidas é que mereceram censura, e foram essas alterações que foram objeto do julgamento.

### **A TAXA DE AVALIAÇÃO**

16. Quem recorre ao método de avaliação dos veículos usados admitidos está obrigado ao pagamento de uma taxa pelo serviço prestado, criada inicialmente pela Portaria n.º 44/2011, de 26 de janeiro, e atualizada pela Portaria 297/2013, de 4 de outubro.

Como refere Sérgio Vasques, in Manual de Direito Fiscal, Almedina 2011, página 207, a existência de uma qualquer taxa tem uma estrutura bilateral ou sinalagmática, no sentido em que tem subjacente um facto constitutivo dessa obrigação, seja porque corresponde à prestação de um serviço público, à utilização de bens do domínio público ou à remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares, isto é baseiam-se «no facto de serem exigidas por ocasião e em função de uma prestação pública, visando remunerar o aproveitamento individualizado que dela faz o sujeito passivo».

O Requerente limita-se a pedir a devolução do pagamento da taxa, como mero corolário da procedência do pedido de anulação do ISV, não assacando qualquer vício ao sistema de taxas nem à própria taxa aplicada em particular.

Na medida em que o pedido de anulação improcede e que a liquidação resultante do referido processo de avaliação se encontra em conformidade com o ordenamento interno e comunitário, o sistema de taxas funcionou instrumentalmente de forma correta, e a taxa paga, sem cuidar das razões porque foi apenas de exame de documentos e não também de vistoria do veículo, assumiu forma legal que se considera inatacável.

Donde se conclui, pela rejeição do pedido de devolução da taxa de avaliação paga.

#### **b) Relevância dos anos de uso do veículo para efeitos do cálculo do ISV;**

De acordo com o artigo 11.º, n.º 2 do CISV, para efeitos do cálculo da antiguidade do veículo, 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.

A importância da determinação dos anos de uso do veículo tem a ver com o facto de um veículo a partir do momento em que tem uma matrícula ficar habilitado a poder circular legalmente nas vias públicas e potencialmente em uso. Por natureza começa automaticamente a sofrer uma desvalorização comercial, não só a decorrente da simples saída do stand, inerente à perda da margem de comercialização intrínseca, como aquela que corresponde à maior ou menor quilometragem percorrida, à sujeição a condições climáticas adversas ou à utilização em atividades de uso intensivo e de grande desgaste, à utilização deficiente por parte dos condutores, etc.

Por isso, não interessa que se trate de uma matrícula provisória ou definitiva, mas simplesmente que a possua.

Não interessa igualmente que, por lapsos de tempo possa ter visto interrompida a sua validade, seja por não pagamento de eventuais taxas devidas seja por interrupções em resultado de ausências temporárias, imobilizações devidas a acidentes ou outras.

No caso concreto, tendo o veículo tido a sua primeira matrícula em 30 de outubro de 2013, o prazo de antiguidade do veículo conta-se a partir desse momento e decorre até ao momento em que termine o prazo de apresentação da declaração aduaneira de veículos.

Pode ser questionado se o prazo de contagem da antiguidade do veículo não deveria ser antes o da data da apresentação da DAV e não o data em que termine o prazo para essa apresentação, sendo certo que, entre as duas datas poderá decorrer um prazo de 20 dias, suscetível de gerar uma redução por anos de uso diferente, consoante se atinja ou não mais um ano, mas, para o caso concreto, em que a antiguidade é de um ano e de oito meses, a questão nem se chega a colocar.

Contrariamente ao expandido pelo Requerente, as mudanças de titularidade do veículo não interferem no decurso do prazo de antiguidade, sendo irrelevante que o veículo tenha sido adquirido como novo ou tenha sido adquirido com o único propósito de ser admitido em território nacional. A fatura emitida por um concessionário da BMW não refere que o veículo é novo e é também omissa quanto aos quilómetros que tinha na data da venda, mas independentemente dessa informação, o que releva é a data em que teve a primeira matrícula, e essa consta da documentação apresentada a instruir o pedido.

Assim, é de concluir que o veículo se apresentou aos serviços aduaneiros em condições de ter uma liquidação provisória que teve em consideração 20% de redução em relação à tributação de veículo novo.

Ao enveredar pelo método de avaliação, a antiguidade continuou a ter relevância, dado que um dos fatores - o VR, é o de que o preço de venda ao público de veículo idêntico é calculado por reporte ao ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, se bem que o reporte seja ao ano da primeira matrícula e não ao mês em concreto em que o veículo foi matriculado, podendo ocorrer pequenas diferenças de preço.

Nestes termos, e como já anteriormente se assinalou na alínea anterior, o pressuposto dos anos de uso do veículo tem relevância na precisa medida em que o Requerente fundamentou a impugnação com base num dado de facto que não se verificou, devendo para todos os efeitos o veículo ser considerado com uma antiguidade de um ano e oito meses correspondente ao escalão de um a dois anos de antiguidade.

**c) Direito ao pagamento de juros indemnizatórios e responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.**

17.1 Na medida em que improcede o pedido de anulação da liquidação do ISV e da taxa de avaliação, improcede igualmente o pedido de reconhecimento ao direito ao pagamento de juros indemnizatórios efetuado pelo Requerente.

17.2 Relativamente às custas arbitrais, há que ter em conta o disposto nos artigos 22.º, n.º 4 do RJAT, e 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, (RCPAT) de acordo com o qual, da decisão arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral.

Na medida em que a Requerida obteve vencimento na defesa da legalidade do ato praticado, cabe ao Requerente, enquanto parte vencida, suportar as respetivas custas.

**DECISÃO**

Nestes termos, julga o Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Manter na ordem jurídica o ato de liquidação impugnado, por a referida liquidação efetuada ao abrigo do artigo 11.º n.ºs 1, 3 e 4 com remissão para o artigo 7.º, n.º 1 do CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, atento os anos de uso do veículo, gozar de uma presunção de legalidade de que não se encontra em desconformidade com o direito comunitário, designadamente do artigo 110.º do TFUE, aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP.
- b) Manter na ordem jurídica a liquidação da taxa de avaliação, por a mesma, efetuada ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3 do CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, com remissão para a Portaria n.º 44/2011, de 26 de janeiro, atualizada pela Portaria n.º 1297/2013, de 4 de outubro, ter sido suporte para a prática de ato legal e não ter sido alegado nem provado que esteja desconforme com o direito interno e comunitário.
- c) Consequentemente, rejeitar o pedido de restituição das importâncias pagas em sede de ISV e de taxa de avaliação bem como o correspondente pedido de pagamento de juros indemnizatórios efetuado pelo Requerente.
- d) Condenar o Requerente no pagamento das respetivas custas arbitrais.

Nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA, aplicável por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, é fixado o valor do processo em € 5455,18 (cinco mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e dezoito cêntimos).

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, aplicável por remissão do seu artigo 4.º, n.º 1, as custas são fixadas no valor de € 612 (seiscentos e doze euros), a pagar pelo Requerente.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 5 de julho de 2016.

O Árbitro Singular

António Manuel Melo Gonçalves

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Novo Código do Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, regendo-se a sua redação pela ortografia atual).