

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 243/2016-T

Tema: IUC – Incidência objetiva, Discriminação na admissão de veículos usados.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio na Rua ... n.º ... –..., ...-... Parede, e B..., contribuinte fiscal n.º ... com domicílio na Rua ... n.º..., ..., ... -... Estoril, doravante Primeiro e Segundo Requerentes, respetivamente, apresentaram, em coligação de autores, em 28.04.2016, um pedido de constituição de Tribunal e pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante «RJAT», e artigo 99.º, alínea a) e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), para apreciação de impugnações de liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), doravante Requerida, de veículos automóveis de que são proprietários.

Na referida petição é requerido que sejam deferidas as impugnações, declarando-se anuladas todas as liquidações de IUC postas em crise, com restituição do valor pago e respetivos juros indemnizatórios, e condenando-se a Requerida nas custas.

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 29.06.2016, tendo o mesmo comunicado a aceitação dessa incumbência.

3. Notificadas as Partes dessa 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 manifestaram as mesmas 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, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 14.07.2016.

4. Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a Requerida foi notificada para no prazo de 30 dias apresentar resposta e, caso entendesse, solicitar a produção de prova adicional, devendo no mesmo prazo ser remetida cópia do processo administrativo.

5. A resposta foi dada em 30.09.2016, tendo o envio dos processos administrativos em causa sido fracionado, em 06.10.2016 e 17.11.2016, com um esclarecimento adicional prestado pelo competente serviço técnico normativo da Requerida, em 16.12.2016.

Nessa resposta, a Requerida invocou a procedência de uma exceção dilatória que justificaria a absolvição da instância e, caso a mesma não fosse reconhecida, sustentou a legalidade das liquidações efetuadas, concluindo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com a conseqüente manutenção na ordem jurídica dos atos de tributação impugnados, e absolvida dos pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências. Mais pediu a dispensa da realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a dispensa da produção de alegações.

6. Na subsequente tramitação, foram os Requerentes notificados em 03.10.2016, para se pronunciar sobre a invocada exceção e sobre a dispensa da reunião e das alegações, o que fizeram em 14.10.2016, negando a exceção e opondo-se à dispensa da reunião e da produção das alegações.

7. A reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT veio a realizar-se em 24.10.2016, tendo sido lavrada ata, que foi junta aos autos.

Nela foi relegada para a decisão arbitral final a fundamentação completa da improcedência da cumulação ilegal de autores, exceção dilatória arguida pela requerida, tendo o tribunal arbitral solicitado diversos esclarecimentos às Partes, que acordaram o envio de documentação respeitante aos referidos esclarecimentos, tendo-se fixado um prazo para a apresentação de alegações escritas.

8. Em 16.12.2016, no período que decorria o prazo para a apresentação de alegações finais, os Requerentes apresentaram um articulado superveniente em que, com base no artigo 63.º do Código de Procedimento e Processo Administrativo (CPTA), solicitaram a ampliação da pronúncia arbitral, no sentido de passar a abranger igualmente as liquidações oficiosas

de IUC dos veículos *sub judice* do ano de 2016, entretanto efetuadas na pendência do processo arbitral, e cujos montantes comprovaram terem pago, com a consequente alteração do valor da causa.

9. Em 04.01.2017, a Requerida veio responder ao pedido de ampliação, opondo-se ao respetivo pedido, tendo em 05.01.2017 juntado alegações, reiterando, no essencial, a resposta à petição inicial.

10. Em 04.01.2017, os Requerentes apresentaram alegações escritas, em que reafirmaram e desenvolveram a argumentação já exposta no pedido arbitral, tendo requerido a junção de um conjunto de documentos considerados necessárias por força da resposta da Requerida à petição inicial.

11. Dadas algumas vicissitudes relacionadas com o atraso na apresentação dos processos administrativos, com reflexos na apresentação das alegações, a data limite inicialmente fixada para a prolação da decisão arbitral, de 09.12.2016, veio a ser alterada para 06.01.2017, e mais tarde para 13.01.2017.

II – O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL E A RESPETIVA RESPOSTA

12. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes, na petição inicial, no essencial, alegaram o seguinte:

A - Factos relevantes quanto ao Primeiro Requerente:

a) É proprietário de um veículo fabricado em 1990, admitido no âmbito de uma transferência de residência do Reino Unido para Portugal, a que em 26.06.2012 foi atribuída a matrícula nacional ...-... -...;

b) Foi notificado pela AT, em sede de audiência prévia, para se pronunciar sobre as liquidações oficiosas de IUC para os anos de 2014 e 2015, as quais tinham por base o ano de matrícula de 2012, o mês de matrícula 06, a cilindrada 3600 cm³, emissões de dióxido de carbono (CO₂) 273 g/Km, sendo o combustível gasolina, e as taxas de IUC em vigor nos respetivos anos;

c) Para as duas audiências prévias apresentou desenvolvida argumentação de direito, tendo defendido que o veículo deveria ter sido classificado na categoria A por ter tido matrícula inicial anterior em 1990, ou seja anterior à data da entrada em vigor do IUC, devendo, consequentemente, ser anuladas as liquidações oficiosas propostas;

d) A Requerida sustentou a legalidade das projetadas liquidações oficiosas, sustentando que o IUC é um imposto de índole ambiental, que visa onerar os contribuintes na medida dos custos ambientais e viários que provocam, obedecendo ao princípio da equivalência, entrou em vigor para os veículos da categoria B em 01.07.2007, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 14.º do referido CIUC, e na medida em que o veículo foi matriculado em Portugal em 26.06.2012, ou seja em data posterior à entrada em vigor do código, está devidamente integrado na referida categoria.

Está em sintonia com o entendimento divulgado na instrução IUC n.º .../2008, com os esclarecimentos prestados em 20.02.2015, não havendo qualquer incompatibilidade com o direito comunitário, razão porque a própria Comissão Europeia (CE) desistiu do processo de infração que tinha levantado contra Portugal;

e) Face ao indeferimento, o Primeiro Requerente procedeu ao pagamento do IUC dos anos de 2014 e 2015, nos montantes de 874,03 € e 841,45 €, respetivamente.

B - Factos relevantes quanto ao Segundo Requerente:

a) Em 10.02.2016 foi notificado da liquidação oficiosa de IUC do ano de 2015 do veículo da marca «... »..., movido a gasóleo, com a matrícula ...-... -..., no valor de 649,22 €, sem que os serviços tributários tivessem realizado audição prévia;

b) Relativamente aos anos de 2012, 2013 e 2014 tinha pago o respetivo IUC do veículo, mas posteriormente solicitou a revisão oficiosa da sua situação tributária com o fundamento em erro dos serviços;

c) Com efeito, constatara que o veículo se encontrava erradamente classificado pelos serviços tributários, que o tinham inserido na categoria B, considerando a data da atual matrícula portuguesa como a data relevante para efeitos de incidência objetiva de IUC, elemento que foi usado nas liquidações em causa, quando o deveriam ter inserido na categoria A, dado que a primeira matrícula do veículo, antes de ter sido admitido em território nacional, tinha sido em 01.08.1997;

d) O entendimento correto e aplicável às liquidações em causa, de acordo com o artigo n.º 68.º-A, n.º 1 da LGT que regula as orientações genéricas, é o que consta do despacho do Diretor Geral dos Impostos de 14.01.2008 e tal como consta dos pontos 2 e 3 da alínea B da Instrução IUC n.º .../2008, da Subdiretora Geral ..., em que, para efeitos de incidência de IUC, se entendeu que deveria ser considerada a data da matrícula ou dos registos

iniciais, se for feita a necessária prova através do correspondente livrete ou documento único de circulação, ou a data da sua matrícula em Portugal, se nada constar do livrete ou documento único de circulação quanto à matrícula ou registo inicial;

e) Este mesmo entendimento fora acolhido num parecer do serviço de finanças de, o qual, todavia, se viu impossibilitado de liquidar os impostos devidos pelo veículo na classe A, dado que o mesmo se encontrava inserido no sistema informático como pertencendo à categoria B, não havendo forma de alterar a referida classificação, razão porque o procedimento tinha sido enviado para os serviços centrais;

f) A nível dos serviços centrais, viria a ser proferido despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, conforme despacho proferido por subdelegação de competências pela Diretora de Serviços (em substituição).

C – Do pedido arbitral

a) Os Requerentes, em coligação de autores e cumulação de pedidos, requerem a anulação das liquidações de IUC que recaíram sobre os veículos com as matrículas ...-... -... e ...-... -..., dado terem sido baseadas numa errada classificação da categoria dos veículos, tendo sido classificados na classe B, com base na data da matrícula nacional, quando deveriam ter sido classificadas na classe A, em razão de terem tido uma primeira matrícula anterior à data da entrada em vigor da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, conforme consta nos livretes emitidos nos países de proveniência;

b) Tinham feito fé no entendimento divulgado pela DGCI, na sua instrução IUC .../2008, a qual fora homologada por despacho do Diretor Geral dos Impostos, em 14.01.2008, sobre a «Data a considerar para efeitos de pagamento do IUC dos veículos inicialmente matriculados ou registados no estrangeiro», sendo indicado no n.º 2 que «Para efeitos de incidência de IUC considera-se:

- A data da matrícula ou registos iniciais, se for feita a necessária prova através do correspondente livrete ou documento único de circulação;

- A data da sua matrícula em Portugal, se nada constar do livrete ou documento único de circulação quanto à matrícula ou registo inicial»;

c) O teor da referida instrução não tinha nada de duvidoso que carecesse de esclarecimentos pelo que o «esclarecimento» datada do 20.02.2015 não é mais do que a revogação pela AT do seu entendimento anterior, pois que deste novo entendimento,

conclui-se em sentido oposto ao entendimento anterior, logo não é um esclarecimento, sendo omissivo quanto às dúvidas que pretendia esclarecer;

d) Um dos princípios da ação administrativa e fiscal é o da boa-fé, por via dos artigos 266.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 55.º, 59.º n.º 1 e 68.º- A da Lei Geral Tributária (LGT) e 10º do Código do Procedimento Administrativo (CPA);

e) O facto de a AT pretender aplicar essa nova orientação ao caso presente, relativamente a factos tributários anteriores à sua comunicação é um vício de violação de lei (artigo 163.º, n.º 1 do CPA) gerador de anulabilidade, vício esse que se vem arguir, devendo ser anulados esses atos com efeito retroativo;

f) Todas as decisões e a liquidação de IUC de 2015 da viatura ...-...-... não cumpriram o direito de audição prévia previsto em caso de projeto de indeferimento e antes de uma liquidação oficiosa, ao abrigo do artigo 60.º, n.º 1 alínea b) da LGT, sendo certo que no caso do 1.º Requerente nenhum fundamento foi invocado, e que, no caso do 2.º Requerente, se escreveu «... com dispensa do exercício do direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT, uma vez que a decisão se fundamenta na interpretação das normas legais aplicáveis aos factos e argumentos aduzidos pela Recorrente»;

g) Tal falta de audição é um vício do procedimento tributário que se repercute na decisão final, pois que a mesma, nuns casos, baseou-se num projeto de decisão desfavorável e desconhecido, com base num despacho de 20.02.2015, a qual deu uma nova redação à Instrução IUC .../2008, a qual por não ter sido alvo da publicidade obrigatória no prazo de 30 dias previsto no artigo 59.º, n.º 3 alínea b) da LGT era desconhecida pelos recorrentes, não podendo estes pronunciarem-se sobre a mesma nova posição, o que é uma omissão, inclusive de um direito com consagração constitucional nos artigos 267.º n.º 5 e 103.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e artigo 60.º da LGT, o que implica a anulabilidade dos procedimentos e dos atos de decisão subsequentes e das liquidações de IUC em causa, todas por vício de violação de lei;

h) Mesmo que assim não se entendesse, em todas as liquidações anteriores ou posteriores ao despacho que alterou a interpretação inicial, constante da instrução IUC/2008, ainda assim, devem essas liquidações ser anuladas, pois que a interpretação anterior é a única legal, ou seja é essa e não a decorrente da alteração de 20.02.2015 que é a única legal possível do artigo 2.º, n.º 1 a) do CIUC, isto é no caso das viaturas anteriormente

matriculadas, para efeitos de incidência objetiva do IUC, a data da matrícula relevante é a da primeira matrícula, se esta não constar dos documentos, assim a referida norma refere que na categoria A serão colocados os veículos ... matriculados desde 1981, até à entrada em vigor do presente código, e na alínea b) refere que na categoria B serão colocados os veículos ... matriculados em data posterior à da data da entrada em vigor deste código;

i) O texto da norma não indica que a expressão, matriculados, se refira apenas à matrícula portuguesa atual da viatura, sendo certo que, em certas situações, a viatura poderá ter tido outra matrícula, nomeadamente de outros países ou até de ex-colónias portuguesas, ou mesmo outra matrícula portuguesa, entretanto cancelada;

j) O IUC também se aplica a veículos não matriculados em Portugal, conforme decorre do disposto no artigo 6.º, n.º 2 e artigo 16.º, n.º 3 alínea a) do CIUC, pelo que nesses casos a data de matrícula, para apuramento da categoria, face ao artigo 2.º n.º 1 do CIUC não poderia ser certamente a da matrícula nacional, pelo que uma vez que se demonstrou que não poderá ser apenas a da data da matrícula nacional, a ser utilizada, para os efeitos do artigo 2.º n.º 1 do CIUC, logo terá de se recorrer aos critérios legais de interpretação da lei, para apurar a interpretação correta da mesma norma;

l) De acordo com o elemento histórico, uma interpretação correta do artigo 2.º, n.º 1 alíneas a) e b) do CIUC leva a que a data da matrícula para efeitos de apuramento da incidência objetiva em sede de IUC seja a data da primeira matrícula da viatura, de acordo com a regra que era vigente no regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos (IMV).

13. Em resposta ao pedido de pronúncia arbitral, a Requerida vem dizer o seguinte:

Como questão prévia, suscita a exceção da coligação ilegal de autores.

No seu entender, o artigo 3.º, n.º 1 do RJAT exige dois requisitos cumulativos: o primeiro, que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto; e o segundo, que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito;

No caso vertente não se encontra verificado o requisito da coincidência quanto às circunstâncias de facto, pelo que a coligação de autores é ilegal, não devendo ser a mesma admitida por parte do Tribunal Arbitral Singular, o qual deverá notificar os Requerentes, nos termos e para os efeitos do artigo 12.º n.º 3 do CPTA, sob cominação de absolvição da instância.

A coligação ilegal de autores, consubstancia uma exceção dilatória prevista no artigo 89º, alínea f) do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea c) do RJAT, que obsta ao conhecimento do mérito da causa (artigo 576.º, nº 2 do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, nº 1 alínea e) do RJAT) e conduz à absolvição da Requerida.

Sem prescindir, sobre a questão de fundo, refere:

a) Integram a categoria A, os automóveis ligeiros de passageiros e os automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2.500 kg, matriculados entre 1981 e a data de entrada em vigor do CIUC (1 de Julho de 2007), pretendendo-se salvaguardar com a individualização destes veículos numa categoria as “legítimas expectativas” dos contribuintes que, antes da reforma da tributação automóvel, haviam suportado o custo do Imposto Automóvel (IA) e estavam sujeitos a IMV;

b) A necessidade de salvaguardar estes contribuintes fundamenta-se na circunstância de, aquando da reforma de tributação automóvel, se ter deslocado parte da carga fiscal que impendia sobre os veículos no momento da aquisição, para a fase da circulação.

Com efeito, antes da reforma, a tributação automóvel encontrava-se fortemente concentrada na fase da aquisição, pelo que, os veículos que compunham o então “parque circulante” haviam sido sujeitos a uma carga fiscal mais forte no momento da compra, encontrando-se em contrapartida sujeitos a uma atenuada carga fiscal durante o período de circulação.

Assim, após a entrada em vigor do CIUC, sujeitar estes veículos à tributação para os veículos da categoria B seria sujeitá-los a uma forte tributação na fase de circulação, o que atentaria contra o equilíbrio prosseguido pela reforma de tributação automóvel, entre a tributação dos veículos na fase de aquisição e na fase de circulação.

Por este motivo, para os veículos desta categoria, manteve-se uma base tributável igual à do IMV e, comparativamente com os veículos da categoria B, um nível de tributação mais leve;

c) Sucede porém que a tributação dos veículos em sede de IMV era determinada em função da data da primeira matrícula (conforme artigo 8.º, n.º 3 do Regulamento do IMV), pelo que, tendo presente o fim subjacente à “criação” da categoria A, para os veículos desta categoria, tem-se em consideração a data da primeira matrícula, pelo que, para efeitos de incidência de IUC sobre os veículos da categoria A, considera-se a data da matrícula:

- A data da matrícula ou registo iniciais do veículo, se for feita a necessária prova através do correspondente livrete ou documento único automóvel.

- A data da matrícula do veículo em Portugal, se nada constar do livrete ou documento único automóvel quanto à matrícula ou registo inicial.

Quanto aos veículos da categoria B, tendo presente o que se refere na alínea b), os automóveis ligeiros de passageiros e os automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2.500 kg, matriculados em data posterior à data da entrada em vigor do CIUC (1 de Julho de 2007), integram a categoria B.

Incidindo o IUC sobre veículos matriculados em Portugal (conforme n.º 1 do artigo 2.º do CIUC), considera-se que a data relevante para efeitos de incidência de IUC sobre os veículos da categoria B, é a data da matrícula do veículo em Portugal;

d) Foi este o entendimento divulgado na instrução n.º .../2008, com os esclarecimentos prestados em 2015, na qual se lê o seguinte:

B - Data a considerar para efeitos de pagamento do IUC dos veículos inicialmente matriculados ou registados no estrangeiro.

1 - (...)

2 - Para efeitos de incidência de IUC, considera-se:

a) Quanto aos veículos das categorias A, C, D e E:

1) A data da matrícula ou registos iniciais do veículo, se for feita a necessária prova através do correspondente livrete ou documento único automóvel.

2) A data da matrícula do veículo em Portugal, se nada constar do livrete ou documento único automóvel quanto à matrícula ou registo inicial.

b) Quanto aos veículos da categoria B, a data da matrícula do veículo em Portugal.

Assim, o veículo foi devidamente integrado na categoria B, não merecendo qualquer censura os despachos de indeferimento aqui postos em crise e conseqüentemente os atos de liquidação de IUC *sub judice*.

Nesse sentido, falecem integralmente as razões e argumentos expendidas pelos Requerentes em prol da, por si, ambicionada anulação dos atos tributários;

e) A Administração Tributária está adstrita ao cumprimento do princípio da legalidade enunciado no artigo 266.º n.º 2 da CRP e concretizado nos artigos 55.º da LGT e no artigo 3.º do CPA pelo que só pode agir com fundamento na lei e respeitando os seus limites,

estando adstrita ao rigoroso cumprimento dos preceitos legais aplicáveis na matéria, o que sucedeu no presente caso, tendo decidido de acordo com o previsto legalmente, pelo que, terá necessariamente de se concluir que os atos tributários em causa não violaram qualquer princípio do Direito da UE ou constitucional, devendo, assim ser mantidos;

f) Os atos impugnados não padecem de qualquer ilegalidade pelo que impugna, por infundado, todo o alegado na douta petição que contrarie o supra exposto, bem como os documentos juntos pela ora requerente, por não corresponderem à verdade ou deles não se poder retirar os efeitos jurídicos por ela almejados, devendo ser considerada como improcedente a sua pretensão e a requerida absolvida de todos os pedidos;

g) Relativamente aos juros indemnizatórios cita os artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, defendendo que tal direito, derivado da anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;

h) Atendendo a que a liquidação foi efetuada com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, visando a administração tributária, nos termos do artigo 55º da LGT e no seguimento do princípio vertido no artigo 266º n.º 1 e 2 da CRP, «... a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos» e estando os seus «...órgãos e agentes administrativo ...subordinados à Constituição e à lei ...» e devendo «...atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé», estando a mesma vinculada ao princípio da legalidade, não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou e que estejam em vigor no ordenamento jurídico e também por força do disposto no artigo 55º da LGT;

i) O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais, pelo que uma vez que, à data dos factos, a administração tributária fez a aplicação da lei, vinculadamente, nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro imputável aos

serviços nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, pelo que não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito a juros indemnizatórios;

j) Por último, requer a notificação dos Requerentes para se pronunciarem sobre a invocada exceção, e pede que a mesma seja considerada procedente com consequente absolvição da instância, bem como, a não ser acolhida tal pretensão, seja dispensada, quer a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, quer a dispensa da apresentação de alegações, uma vez que se trata exclusivamente de questão de direito.

Conclui que, caso assim não se entenda, o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente e, consequentemente, deve ser absolvida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

III - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

14. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 alínea a) do RJAT 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, apreciadas as questões prévias, o Tribunal Arbitral está em condições de proferir a decisão arbitral.

IV – DOS FACTOS E DA SUA FUNDAMENTAÇÃO

15. Em matéria de facto com relevância para a decisão a proferir, o Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

Relativamente ao Primeiro Requerente:

a) Admitiu o veículo ligeiro de passageiros da marca «... », modelo «... », com a matrícula inicial ..., atribuída pelas autoridades do Reino Unido, em 01.01.1990.

b) O veículo foi admitido com isenção do ISV no âmbito de uma transferência de residência do Reino Unido para Portugal, tendo obtido a matrícula nacional ...-... -..., em 26.06.2012.

c) O veículo tem como características fiscais relevantes, ser movido a gasolina, ter 3600 centímetros cúbicos de cilindrada e 273 g/Km de emissões de dióxido de carbono.

d) Procedeu ao pagamento das liquidações de IUC correspondentes aos documentos que abaixo se identificam, segundo as taxas, juros compensatórios em vigor, para veículos matriculados em território nacional após a publicação do CIUC, ou seja após 1 de julho de 2007:

- n.º 2014..., de 2016.04.26, no montante de 814,58 € de IUC e 59,45 € de juros compensatórios, totalizando 874,03 €, correspondente ao ano de 2014;
- n.º 2015..., de 2016.04.26, no montante de 814,58 € de IUC e 26,87 € de juros compensatórios, totalizando 841,45 €, correspondente ao ano de 2015;
- n.º 2016..., de 2016.12.06, no montante de 818,65 € de IUC e 14,26 € de juros compensatórios, totalizando 832,91 €, correspondente ao ano de 2016.

e) Em 2014.07.28 e 2015.08.03, respetivamente, foi notificado em sede de audição prévia das liquidações oficiosas do IUC dos anos de 2014 e 2015, a que respondeu em 2014.08.13 e 2015.08.19, respetivamente, tendo as mesmas sido mantidas e indeferidos os pedidos do Requerente com os fundamentos propostos na informação de serviço e por falta de suporte legal, conforme despacho de 2016.03.07 do substituto legal do chefe do Serviço de Finanças de (SF.....).

f) Em 2014.08.25, apresentou um pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT relativo ao IUC dos anos de 2012, 2013 e 2014, os dois primeiros já pagos e o último em fase de audição prévia, no SF....., considerados tempestivos.

g) Enviado à Direção de Finanças de Lisboa - Divisão de Justiça Administrativa (DFL – DJA) para efeitos de decisão, foi devolvido em 2014.12.22, com o fundamento de que a competência para a decisão pertencia ao órgão periférico local.

h) Por despacho do chefe do SF....., de 2015.08.20, foi determinada a remessa do processo à DFL-DJA, tendo em vista a sua posterior remessa à DSIMT, uma vez que em função da Instrução n.º .../DSJT/2015, divulgada pelos serviços em *mail* datado de 2015.06.24, foi instituída como Direção de Serviços competente para a tomada de decisão.

i) Em 2016.01.12 o pedido de revisão oficiosa foi enviado pela DFL-DJA à DSIMT.

j) A DSIMT não proferiu decisão final no procedimento de revisão oficiosa ...2014... (DS .../2015) tendo o processo sido remetido no estado em que se encontrava para a DSCJC (ofício n.º .../2016, de 2016.09.28) a fim de ser integrado nos presentes autos.

l) Em 2016.12.16 requereu a ampliação do pedido arbitral à liquidação do IUC do ano de 2016.

Relativamente ao Segundo Requerente

a) Em 26.06.2012, procedeu à admissão no regime geral de tributação de ISV do veículo da marca «... », modelo..., Diesel, com a anterior matrícula francesa ..., atribuída em 11 de agosto de 1997, ao qual foi atribuída a matrícula nacional ...-... -... .

b) O veículo tem como características fiscais relevantes, ser movido a gasóleo, ter 2874 centímetros cúbicos de cilindrada e 190 g/Km de emissões de dióxido de carbono.

c) Procedeu ao pagamento das liquidações de IUC correspondentes aos documentos que abaixo se identificam, segundo as taxas, adicional e juros compensatórios em vigor, para veículos matriculados em território nacional após a publicação do CIUC, ou seja após 1 de julho de 2007:

- n.º 2012..., de 2013.07.12, no montante de 516,92 € de IUC e 14,28 € de juros compensatórios, totalizando 531,20 €, correspondente ao ano de 2012;

- n.º 2013..., de 2013.05.10, no montante de 568,61 € de IUC, correspondente ao ano de 2013;

- n.º 2014..., de 2014.10.09, no montante de 574,30 € de IUC e 68,85 € de juros compensatórios, totalizando 643,15 €, correspondente ao ano de 2014;

- n.º 2015..., de 2016.02.06, no montante de 643,15 € de IUC e 6,77 € de juros compensatórios, totalizando 649,92 €, correspondente ao ano de 2015;

- n.º 2016..., de 2016.12.06, no montante de 577,17 € de IUC, 68,85 € de adicional e 2,55 € de juros compensatórios, totalizando 648,57 €, correspondente ao ano de 2016.

d) Em carta datada de 13.08.2014 requereu no SF....., a revisão oficiosa do IUC dos anos de 2012 e 2013, alegando erro imputável aos serviços, tendo o referido serviço remetido a apreciação do pedido para a DFL – Divisão de Liquidação de Impostos, Património, conforme ofício n.º..., de 2014.08.28.

e) Em 29.10.2014 pediu a apensação ao anterior pedido de revisão, do IUC do ano de 2014, o qual foi remetido para o mesmo serviço, conforme ofício n.º..., de 2014.10.30.

f) Os processos foram devolvidos pela DFL-DJA ao SF....., com o fundamento de que a competência para a decisão pertencia ao órgão periférico local.

g) Por despacho do SF....., de 2015.08.20, o pedido foi remetido à DFL-DJA, tendo em vista o seu envio à DSIMT, uma vez que em função da Instrução n.º .../DSJT/2015, divulgada pelos serviços em *mail* datado de 2015.06.24, foi instituída como a direção de serviços competente para a tomada de decisão.

g) Em 2016.01.25, foi notificado do despacho de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa dos anos de 2012 e 2013, proferido pela Diretora de Serviços da DSIMT, em 2015.12.20.

h) Em 2016.01.29, foi notificado do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de 2014, proferido pela Diretora de Serviços da DSIMT, em 2015.12.20.

i) Em 2016.12.16 requereu a ampliação do pedido arbitral à liquidação do IUC do ano de 2016.

16. Os factos foram dados como provados tendo em consideração os documentos trazidos ao processo pelos Requerentes, consubstanciados na petição inicial e nos anexos que a acompanhavam, nos documentos fornecidos na sequência da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e também em sede de alegações, e na cópia dos processos administrativos enviados pela Requerida.

17. Em função da prova produzida, não se dá como provado que a Requerida não tenha efetuados procedimentos administrativos referentes ao IUC do Primeiro Requerente relativamente aos anos de 2014 e 2015, uma vez que apreciou razões por ele apresentadas e desatendeu tais razões, indeferindo os pedidos, conforme despacho de 2016.03.07.

V - QUESTÕES PRÉVIAS

18. No decorrer dos autos, as Partes suscitaram questões que importa, desde já, dilucidar previamente, dado que podem comprometer a apreciação da questão de fundo subjacente ao pedido.

- a) Exceção por ilegal cumulação de autores.
- b) Ampliação do pedido de pronúncia arbitral ao IUC liquidado e pago em de 2016.
- c) Ampliação do pedido feito na petição inicial, no sentido da Requerida se abster de voltar a liquidar o IUC, nos exercícios subsequentes com a prática das mesmas ilegalidades.

- d) Procedimento de revisão oficiosa com base em erro dos serviços tributários, sem que tenha sido tomada uma decisão.

19. A Requerida na sua resposta à petição inicial, suscita a questão da cumulação ilegal de autores, a qual é suscetível de configurar uma exceção dilatória.

O artigo 3.º, n.º 1 do RJAT preceitua que *«A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.»*.

Por seu turno, o artigo 104.º do CPPT prevê que a cumulação de pedidos é admissível em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

20. No entendimento da Requerida, muito embora em ambos os pedidos esteja em causa o sentido interpretativo e a aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, tal não se verifica relativamente às circunstâncias de facto, pelo que não se encontra verificado o requisito da coincidência.

21. Em sede de contraditório, os Requerentes vieram defender que se encontram preenchidos os pressupostos legais de que depende a cumulação de pedidos, tendo salientado que tem sido entendido pela doutrina, que essa identidade de facto, não terá de ser absoluta, ou seja não se exigem que sejam exatamente as mesmas situações de facto, mas sim que a questão jurídico fiscal, seja essencialmente idêntica, e que os factos também sejam idênticos na parte relevante, no que releva para a decisão, como é o caso dos autos, pois trata-se de apreciar a ilegalidade de liquidações do IUC, todas em veículos admitidos no estado de usados e provenientes da UE, após a entrada em vigor do CIUC, e cuja primeira matrícula, em ambos os casos, é anterior a essa data, pelo que sendo os factos relevantes para a decisão idênticos, a solução a dar a um caso, será a mesma a dar aos restantes, citando em apoio da sua tese extratos de textos de Jorge Lopes de Sousa in «Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária» in Guia da Arbitragem Tributária 2013, Almedina, e Rogério Fernandes Ferreira em «Newsletter» CAAD n.º 1/2013.

22. O Tribunal Arbitral reconhece que as circunstâncias de facto não são exatamente as mesmas, pois estão em causa dois veículos de marcas diferentes, com diferentes características técnicas em termos dos elementos utilizáveis para as liquidações e de anos de antiguidade reportada à primeira matrícula igualmente diferentes.

Também as situações tributárias não são exatamente as mesmas pois o Primeiro Requerente optou por pagar os impostos correspondentes às liquidações que submete à apreciação, as quais também não eram rigorosamente iguais, uma vez que duas delas se encontravam submetidas a processos de revisão não decididos, enquanto o Segundo Requerente, no momento em que foi apresentada a petição não tinha efetuado o respetivo pagamento, embora posteriormente tenha vindo ao processo comprovar que o efetuou, em sede de execução fiscal.

Todavia, no entendimento do Tribunal Arbitral esse reconhecimento não é impeditivo da aceitação da coligação de autores.

Com efeito, em todas as situações invocadas pelos Requerentes, o tributo em causa é o IUC. Os fundamentos de facto e de direito invocados pelos Requerentes reconduzem-se à incidência objetiva em matéria de classificação dos veículos em categorias.

Os veículos de cada um dos coligados foram matriculados em território nacional após a entrada em vigor do CIUC numa determinada categoria, não obstante terem tido uma matrícula inicial nos países de onde foram «importados» muito antes da entrada em vigor do referido código, que é suscetível de os reconduzir a uma classificação numa outra categoria. A expressão que consta do texto legal «dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito» é suficientemente lata, para acolher semelhanças na tributação de qualquer dos autores e não exige uma absoluta identidade de circunstâncias.

A competência deste tribunal arbitral para uma tomada de decisão mostra-se assegurada para as situações expostas pelos Requerentes, sendo o presente tribunal materialmente competente para o efeito.

Subjacente a uma tal decisão encontra-se a celeridade e a aplicação dos princípios da simplificação e da economia processuais e, neste caso, ela parece evidente pois reconduz-se a apenas dois autores em que se delimitam com alguma facilidade as situações de facto de cada um dos veículos, sendo certo que a pretensão que se quer ver apreciada é a mesma.

No entendimento do tribunal não se vislumbra que haja qualquer inconveniente grave que obste à apreciação em conjunto dos pedidos dos dois Requerentes, uma vez que conduzem a uma decisão sobre uma mesma questão de direito.

Donde se concluir pela verificação dos pressupostos de que a lei faz depender a possibilidade de cumulação inicial de autores.

23. A segunda questão respeita ao facto de, em 16.12.2016, os Requerentes terem solicitado igualmente a ampliação do pedido arbitral, invocando para o efeito o artigo 63.º do CPTA, no sentido de passar a abranger igualmente as liquidações oficiosas de IUC dos referidos veículos do ano de 2016, que tinham sido liquidadas na pendência do processo arbitral.

Embora entendam que o artigo 24.º, n.º1, alíneas c) e d) do RJAT salvaguarda a situação relativa aos mesmos tributos que se vencerem na pendência da ação, invoca expressamente o n.º 2 «*in fine*» do artigo 63.º, de que a ampliação é admitida, quando sobrevenham atos administrativos, cujos efeitos se oponham à utilidade pretendida nos autos.

24. Em 04.01.2017, a Requerida veio responder ao pedido de ampliação, opondo-se ao respetivo pedido de ampliação, contrapondo que o mesmo foi apresentado já depois de encerrada a discussão da causa, além de que não é o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo, pelo que a sua admissibilidade contraria o disposto no artigo 265.º n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC) aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 alínea a) do RJAT.

25. Atenta esta posição, no exercício do contraditório, os Requerentes em 12.01.2017 vieram solicitar o desatendimento da alegada oposição à ampliação com base em que as alegações (orais) integram atos a praticar no decorrer da audiência final, conforme o artigo 604, n.º 5 do CPC, invocando opinião doutrinária e transcrevendo extratos do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 20.11.2002, proferido no recurso 1207/02, de que «os amplos poderes inquisitórios atribuídos ao juiz, reflexo do princípio da verdade material fazem com que, por iniciativa deste, possam ser trazidos ao processo novos elementos de prova, a todo o momento, até à sentença. E aquele princípio desaconselha a que se rejeitem novos elementos probatórios, porventura capazes de contribuir para atingir essa verdade, por razões de mera disciplina processual.»

26.º Diz o artigo 63.º do CPTA o seguinte:

«1. Até ao encerramento da discussão em primeira instância, o objeto do processo pode ser ampliado à impugnação de atos que venham a surgir no âmbito ou na sequência do procedimento em que o ato impugnado se insere, assim como à formulação de novas pretensões que com aquela possam ser cumuladas.

2 – O disposto no número anterior é extensivo ao caso de o ato impugnado ser relativo à formação de um contrato e este vir a ser celebrado na pendência do processo, como também às situações em que sobrevenham atos administrativos cuja validade dependa da existência ou validade do ato impugnado, ou cujos efeitos se oponham à utilidade pretendida no processo.».

27. Os processos que correm termos no CAAD caracterizam-se pela celeridade da respetiva decisão, a qual, em princípio, deve ser tomada no prazo de seis meses, conforme decorre do artigo 21.º n.º 1 do RJAT. Para o efeito é necessário ter em conta uma estabilidade do pedido e da instância, de modo a que o processo não venha a sofrer perturbações derivadas da consideração de diferente matéria de facto ou de diferentes regras de direito que possam vir a ser aplicadas.

No caso vertente, constata-se que entre a constituição do tribunal arbitral e o presente pedido decorreram cerca de cinco meses, reportando-se o objeto do pedido à impugnação da liquidação dos impostos que, em sede de IUC, no ano de 2016, recaíram sobre os veículos que se encontram *«sub judice»*, os quais ficou provado terem sido pagos em 06.12.2016.

28. Em termos de direito, os novos atos de liquidação para que se pretende a abrangência foram praticados no domínio da mesma legislação, não representando as taxas aplicadas decorrentes da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março de 2016, qualquer alteração legislativa de relevo relativamente ao que tinha sido anteriormente fixado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, sendo uma mera atualização em função da inflação.

Foram atos que não foram praticados na sequência do procedimento, dado que não é em razão de se ter desencadeado um procedimento judicial ou arbitral que os mesmos foram praticados, seriam sempre praticados, existisse o mesmo ou não, uma vez que está em causa um imposto de natureza periódica. Todavia, está pendente a apreciação de uma relação jurídica material tributária, consubstanciada em sucessivas liquidações de impostos aos Requerentes num período determinado, criando um certo âmbito, pelo que, se na

pendência dessa apreciação ocorre mais uma liquidação, não se vê obstáculos a que esse âmbito possa ser alargado, para além do que tinha sido considerado no pedido inicial.

Na medida em que estão em causa, as mesmas situações de facto e as mesmas regras de direito, uma decisão de mérito sobre a pretensão dos Requerentes pode ser alcançada, sem que tal comprometa o princípio da celeridade, indo de encontro a princípios de simplificação e economia processual, pois, deste modo, é evitável que se constitua um novo procedimento judicial ou arbitral exclusivamente para apreciar a impugnação das liquidações de IUC do ano de 2016.

29. A terceira questão respeita ao facto de em sede de alegações, os Requerentes terem vindo a ampliar o pedido feito na petição inicial, no sentido de que a Requerida deve abster-se de voltar a liquidar o IUC, nos exercícios subsequentes com a prática das mesmas ilegalidades.

Nos termos do artigo 2.º do RJAT a competência dos tribunais arbitrais circunscreve-se à apreciação das seguintes pretensões:

- a) *A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) *A declaração de ilegalidades de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.*

30. O Tribunal Arbitral julga em função de atos concretos da administração tributária, que se consubstanciam em procedimentos tendentes à cobrança dos impostos, no âmbito das atribuições de que se encontra investida.

O que os Requerentes pretendem é que o Tribunal Arbitral, para além de julgar os casos que lhe foram submetidos, intime a Requerida a abster-se para o futuro de praticar novos atos de liquidação, correspondentes a IUC de anos subsequentes. O processo tributário contempla de facto essa figura no artigo 97.º, n.º 1 alínea m) do CPPT, assim como o próprio CPTA contempla a tutela jurídica efetiva, da condenação à adoção ou abstenção de determinados comportamentos, no caso a promoção de liquidações a realizar nos anos seguintes.

Trata-se de matéria para a qual, em função do artigo 2.º supra citado, se considera que o Tribunal Arbitral não tem competência, pelo que, independentemente da apreciação do momento em que tal ampliação foi apresentada, é o referido pedido indeferido.

31. Ainda como questão prévia, importa, desde já, o Tribunal Arbitral tomar uma posição no que respeita ao procedimento de revisão oficiosa n.º ...2014..., respeitante ao Primeiro Requerente e referente a IUC dos anos de 2012, 2013 e 2014 (neste último caso, embora já em processo de revisão, o substituto legal do chefe do Serviço de Finanças de ... (SF.....) tinha produzido um despacho em 2016.03.07).

O processo foi remetido pela DFL-DJA à DSIMT a coberto do ofício n.º..., de 2015.12.01, com um parecer favorável à revisão dos atos, tendo a DSIMT enviado o referido procedimento para integração no presente processo no estado em que se encontrava para a DSCJC (cf. ofício n.º .../2016, de 2016.09.28).

32. São fundamentos do pedido arbitral os previstos no artigo 99.º do CPPT, podendo ser suscitada qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação de factos tributários.

A revisão a que se procede por iniciativa da administração tributária implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado, designadamente o erro imputável aos serviços. Verifica-se que a entidade competente para a decisão, DSIMT, relativamente ao procedimento, limitou-se a proceder à sua remessa a este tribunal arbitral, sem que tenha tomado qualquer decisão, designadamente reconhecendo o erro como lhe foi sugerido em parecer, ou rejeitando esse mesmo erro, como já o fez no âmbito deste mesmo processo, relativamente a IUC de outros anos. É de ter em conta que houve uma retificação a uma Instrução de Serviço da extinta Direção Geral dos Impostos, diretamente invocada no pedido de revisão oficiosa.

O Tribunal Arbitral não tem competência para se substituir ou condenar a Requerida à prática de ato ou operação necessária à tomada de decisão, uma vez que releva exclusivamente da sua área de competência.

Nestes termos, no que respeita ao Requerente e anos em causa não se conhece do mérito do pedido e absolve-se a Requerida da instância.

VI - FUNDAMENTOS DE DIREITO

33. Em função da matéria de facto dada como assente, para apreciar a legalidade das liquidações efetuadas em sede de IUC, julga-se que deva ser encontrada uma resposta para as seguintes questões de direito controvertidas:

- a) Em matéria de incidência objetiva, relativamente aos automóveis ligeiros de passageiros usados provenientes de outros Estados Membros (EM), que tiveram uma anterior matrícula inicial dada por esses Estados, para efeitos de tributação, qual a data de matrícula que deve ser considerada relevante para efeitos de inclusão nas categorias A ou B, a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 2.º do CIUC;
- b) À luz do atual estado de desenvolvimento do direito comunitário é compatível com o TFUE, designadamente o artigo 110.º, uma norma fiscal que, por razões ambientais, em sede de IUC, tributa de forma diferenciada veículos da mesma marca, modelo, modo de combustão e antiguidade, consoante se encontrem já matriculados em território nacional, ou apenas venham a ser admitidos à matrícula após a entrada em vigor do CIUC;
- c) Valor jurídico de instrução de serviço emitida pela extinta Direção Geral dos Impostos;

a) Data de matrícula relevante para efeitos de inclusão nas categorias A ou B, a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 2.º do CIUC

34. No que respeita a automóveis ligeiros de passageiros, como os que estão em apreciação nos autos, o quadro legal de referência é o CIUC, constante da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, que, no que interessa, diz o seguinte:

O artigo 2.º estabelece a incidência objetiva nos seguintes termos:

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

- a) Categoria A: Automóveis ligeiros de passageiros e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2 500 kg matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do presente código;*
- b) Categoria B: Automóveis de passageiros referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre Veículos e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2 500 kg, matriculados em data posterior à da entrada em vigor do presente código;*
- c) d) e) ... f) g) ...*

2 —

3 —

4 — »

35. Em matéria de incidência temporal, o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, dispõe que o imposto é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita, correspondendo o período de tributação ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E, e ao ano civil, relativamente aos veículos das categorias F e G.

36. No que respeita à base tributável, o artigo 7.º diz o seguinte:

«1 — O imposto único de circulação possui natureza específica, sendo a sua base tributável constituída pelos seguintes elementos:

a) Quanto aos veículos das categorias A, a cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o combustível;

b) Quanto aos veículos da categoria B, a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono (CO₂) relativo ao ciclo combinado de ensaios constante do certificado de conformidade ou, não existindo, da medição efetiva efetuada em centro técnico legalmente autorizado nos termos previstos para o cálculo do imposto sobre veículos;

c) ... d) ... e) ... f) ... g) ...

2 — ...

3 — a) ... b) ... c) ...

4 — ...

5 — ...

6 — ... »

37. Em matéria de taxas, o artigo 9.º estabelece as taxas a aplicar aos veículos da categoria A, enquanto o artigo 10.º fixa as taxas a aplicar aos veículos da categoria B.

No que respeita às taxas a aplicar à categoria A as mesmas estão estruturadas por escalões de cilindrada, diferenciados igualmente por escalões consoante se trate de veículos movidos a gasolina ou a gasóleo.

A par da cilindrada, o imposto tem igualmente em conta a antiguidade do veículo, na base do ano de matrícula, estruturado por três escalões, isto é, veículos de 1981 a 1989, de 1990 a 1995 e posteriores a 1995.

38. Por seu turno, o artigo 10.º estabelece as taxas a aplicar aos veículos da categoria B tendo como referência quatro escalões de cilindrada e quatro escalões de CO₂, aplicados indistintamente do combustível utilizado, em parâmetros que se tem mantido constantes ao longo da respetiva vigência.

Na determinação do valor total do IUC, devem multiplicar-se à coleta, obtida a partir da tabela mencionada no artigo 10.º, coeficientes a fixar anualmente, em função do ano de matrícula do veículo em território nacional, conforme redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

39. No entendimento dos Requerentes, o facto do artigo 2.º n.º 1, alíneas a) e b) do CIUC, referir que o IUC incide sobre os veículos das categorias A e B, matriculados ou registados em Portugal, sendo os da categoria A os matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do código, e os da categoria B os matriculados em data posterior à da sua entrada em vigor, e não ter expressamente em consideração as datas em que os veículos admitidos doutros países da UE foram inicialmente matriculados nesses países, implica que o intérprete deva desenvolver uma atividade tendo em vista determinar a data de matrícula relevante para a incidência objetiva do imposto.

40. A Requerida considera que a individualização dos veículos na categoria A pretendeu salvaguardar as legítimas expectativas dos contribuintes que antes da reforma da tributação automóvel, haviam sido sujeitos a uma tributação fortemente concentrada na fase de registo, encontrando-se em contrapartida sujeitos a uma atenuada carga fiscal durante o período de circulação.

Com efeito, aquando da reforma, parte da carga fiscal que impendia sobre os veículos no momento da aquisição foi deslocada para a fase da circulação, pelo que sujeitar estes veículos à tributação para os veículos da categoria B seria atentar contra o equilíbrio prosseguido pela reforma de tributação automóvel.

41. Para a análise desta questão, importa ter em atenção o disposto no artigo 9.º do Código Civil (CC) segundo o qual, para efeitos da interpretação da lei, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

No entanto, impõe também que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, devendo na fixação do sentido e alcance da lei presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

O recurso a este artigo 9.º do CC é, uma exigência do artigo 11.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

42. A Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, ao aprovar o CIUC procedeu simultaneamente à revogação, além de outros, do Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de junho, diploma que criara um novo «Regulamento do Imposto sobre Veículos», mais tarde Imposto Municipal sobre Veículos,¹ aplicável aos automóveis ligeiros de passageiros e motocicletos.

Este Decreto-Lei n.º 143/78, preceituava no respetivo artigo 8.º que *«A antiguidade dos veículos, inicialmente matriculados ou registados em Macau, nas ex-colónias portuguesas ou no estrangeiro e que só posteriormente recebam matrícula ou registo no continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, poderá ser determinada pela data da matrícula ou registo iniciais desde que feita a necessária prova através do correspondente livrete ou título de registo, ou na sua falta de documento bastante»*, disposição que sempre se manteve ao longo do tempo.

43. Era uma norma que tinha transitado do Decreto-Lei n.º 782/74, de 31 de dezembro, que para acautelar a questão da contagem da antiguidade dos veículos no contexto da aplicação do então chamado imposto sobre veículos, criado pelo Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de dezembro, dispunha no respetivo artigo 8.º que *«a antiguidade dos veículos usados, inicialmente matriculados ou registados no ultramar ou no estrangeiro e que só posteriormente recebam matrícula ou registo no continente e ilhas adjacentes, poderá ser determinada pela data da matrícula ou registo inicial se for feita prova dessa formalidade através do correspondente livrete ou título de registo, ou na sua falta de outro documento bastante»*.

44. O circunstancialismo da sua publicação teve a ver com a descolonização.

Com efeito, milhares de pessoas começaram a afluír a Portugal vindas das ex-colónias e, em muitos casos, para além da bagagem, trouxeram consigo os veículos de que eram detentores naqueles territórios, os quais tinham matrículas locais. Também cidadãos que nos anos anteriores a 1974 tinham emigrado de Portugal para outros países, por razões de melhoria das condições de vida ou simplesmente políticas, viram uma oportunidade de se vir estabelecer em Portugal e decidiram regressar, trazendo consigo, em muitos casos, os veículos de que eram proprietários nos países de acolhimento.

Era necessária a regularização desses veículos, pelo que, para efeitos de tributação, impunha-se que vissem reconhecida a antiguidade dos veículos que já possuíam nos países de onde eram provenientes, sob pena de injustamente serem tributados como se de veículos novos se tratasse.

Foi este o propósito da publicação da referida norma que, no entanto, viria a perdurar e a ter especial aplicabilidade a partir da eliminação das restrições à entrada de veículos usados por via da adesão à Comunidade Económica Europeia, colocando em paridade de situação em matéria de contagem de antiguidade, tanto os veículos admitidos pela primeira vez em Portugal como os veículos inicialmente matriculados num outro EM.

45. A anteceder a publicação da Lei n.º 22-A/2007, houve um processo de maturação da fiscalidade automóvel bastante alargado.

Com efeito, já antes tinha havido tentativas legislativas para proceder à sua reforma, uma vez que se reconhecia, quer pelo lado do Imposto Automóvel (IA), quer pelo lado do IMV, que havia uma repartição das cargas fiscais desequilibrada, agravada pelo facto de os fundamentos de cada um dos impostos se revelarem cada vez mais negativos para o funcionamento da economia, as quais, no entanto, se goraram. ⁱⁱ

Sucedeu que nos anos que precederam a aprovação da referida lei, houve uma forte consciencialização das questões ambientais, não só a nível comunitário, como sobretudo a nível nacional.

Por isso, a reforma que se empreendeu a nível da fiscalidade automóvel, ao inserir elementos ambientais na fixação dos impostos foi praticamente um processo normal e sem surpresas, uma vez que, independentemente dos governos, vinha já constituindo uma prioridade legislativa, na qual se inseriam as sistemáticas prorrogações de incentivo fiscal

ao abate de veículos em fim de vida, conforme leis orçamentais desde o ano de 2001 até 2007.

46. O impulso para as alterações a nível da fiscalidade automóvel foi dado pelo Despacho Conjunto n.º .../2006, de 27 de março de 2006, (2.ª série), ⁱⁱⁱ ao ser criado um Grupo de Trabalho (GT) para a reforma da fiscalidade automóvel.

Nas orientações que então foram definidas, constava a ponderação da substituição do então IA por um modelo de tributação que transferisse parte da carga fiscal para a fase da circulação, baseado em dois impostos, sendo um com características semelhantes ao IA, e outro com a instituição de períodos de transição que minimizassem eventuais perdas fiscais, devendo ficar assegurada a manutenção do nível de receitas fiscais que então eram geradas a partir do IA, da incidência do IVA sobre o IA, bem como do IMV.

No que respeita especificamente ao imposto de circulação, que se viria a designar por IUC, as orientações respeitaram à forma de cálculo do imposto de circulação, a qual deveria ter em conta a categoria do veículo, a cilindrada e as emissões específicas do CO₂ ou de outras emissões poluentes constantes da homologação técnica, mais se tendo determinado «Prever que o novo sistema seja aplicável apenas aos veículos que sejam introduzidos no consumo no âmbito da sua vigência.» – n.º 4.1, alínea e), do mencionado despacho.

47. Como refere Francesco Ferrara, ^{iv} os trabalhos preparatórios da lei podem esclarecer-nos relativamente às ideias e ao espírito dos proponentes da lei e valem como subsídio, quando puder demonstrar-se que tais ideias e princípios foram incorporados na lei, devendo em caso diverso ser considerados momentos estranhos à lei e sem influência jurídica.

Ora, como acima se viu, o GT de reforma da fiscalidade automóvel, que preparou a referida legislação, agiu de acordo com instruções precisas dos membros do governo diretamente responsáveis por estas matérias, a coberto de princípios e orientações, pelo que o aparecimento desses mesmos princípios e orientações no texto legislativo, tem um valor interpretativo reforçado, que não se confunde com a «caótica mixórdia de teorias opostas em que todo o intérprete pode achar cómoda confirmação para as suas opiniões», que o próprio Ferrara assinala para afirmar a sua posição de reserva quanto aos trabalhos preparatórios, em que o texto legislativo, muitas vezes, resulta de um processo negocial que encerra interesses contraditórios.

48. Os Requerentes no âmbito de uma audiência prévia lamentam-se do facto de, tratando-se de uma lei aprovada pela Assembleia da República, o preâmbulo ser demasiado sucinto para que se consiga compreender as motivações do legislador nesta matéria.

49. De facto, a lei não chega mesmo a ter preâmbulo, mas podem ser compreendidas melhor as motivações do legislador através da análise da exposição de motivos que acompanhou o envio da Proposta de Lei n.º 118/X à Assembleia da República. ^v.

Nela se escreve que *«o primeiro passo na concretização de uma reforma desta natureza materializou-se logo na Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2006, por meio da qual o imposto automóvel, mantendo embora o seu figurino essencial, passou a integrar na sua base tributável uma componente de dióxido de carbono que representa cerca de 10% da receita global do imposto...»*.

«A segunda linha de fundo na reforma da tributação automóvel que agora se leva a cabo está na deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição para a fase da circulação. Não sendo a carga fiscal que impende em Portugal sobre o automóvel excepcionalmente elevada, quando comparada com a que existe noutros países, é excepcionalmente relevante o peso que ela assume no momento da compra, quando confrontado com o que apresenta ao longo da vida útil dos veículos tributados. Em resultado, produz-se o encarecimento dos automóveis no mercado português, a propensão para a compra de veículos parcialmente isentos de imposto ou para a compra de veículos usados matriculados originariamente noutros Estados membros da União Europeia, já em fim de vida e com equipamentos ambientais desatualizados.

Estando o encargo tributário atualmente concentrado na fase da introdução no consumo, a sua deslocação para um novo imposto único de circulação permitirá uma redução gradual dos preços de venda ao público, com a inerente renovação do parque automóvel nacional.».

Mais adiante, a referida exposição de motivos, no texto introdutório do CIUC, explicita: *«Na sua forma atual, o imposto municipal sobre veículos constitui um produto dos anos 70, tendo sido concebido numa época em que o parque automóvel português era ainda diminuto e a posse do automóvel vista ainda como um sinal exterior de riqueza. No imposto municipal sobre veículos sobressaem, por isso, preocupações de natureza social às quais o tempo foi roubando o fundamento, ao mesmo tempo que se mostram ausentes as*

preocupações de política ambiental e energética que hoje se consideram essenciais a estas figuras tributárias. Exemplo disso são as taxas reduzidas de imposto para os automóveis movidos a gasóleo ou a redução progressiva do imposto em função da idade que os veículos tributáveis apresentam, soluções originariamente pensadas como forma de proteção dos contribuintes de menores posses, mas que estimulam e prolongam o uso dos veículos menos eficientes e que mais poluem. Sem embargo das medidas corretivas que nos últimos anos foram sendo introduzidas no imposto municipal sobre veículos, importava, com toda a urgência, reformular este imposto subordinando-o às preocupações próprias dos tempos em que vivemos.

Na substância, e por razões que se prendem com as suas próprias características, com as exigências do direito comunitário e com as prioridades nacionais no domínio da política ambiental, energética e dos transportes, mantém-se uma disciplina diferenciada dos diferentes tipos de veículos, fixando-se para o efeito categorias que têm raiz na legislação até agora em vigor. Como elemento estruturante e unificador destas categorias, consagra-se o princípio da equivalência, deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária.».

E mais adiante, é escrito: «Reconhece-se, todavia, que a alteração do facto gerador no novo imposto de circulação, que passa a ser a propriedade do veículo, é suscetível de, por si só, originar, no curto prazo, dificuldades substanciais de concretização da reforma, fruto das inúmeras faltas e atrasos na regularização dos registos de aquisição ou transmissão de veículos ou nos cancelamentos das respetivas matrículas, em caso de abate entretanto ocorrido.

Daí que se tenha optado por diferir a produção plena dos efeitos do Código, no que respeita ao parque automóvel existente, para o início do ano de 2008, comprometendo-se o Governo a avançar, até lá, com mecanismos simplificados e menos onerosos que permitam uma regularização dos registos de propriedade das viaturas e garantam a fiabilidade necessária à futura liquidação do novo imposto.

O novo modelo é, todavia, imediatamente aplicável em relação aos automóveis ligeiros de passageiros que sejam objeto de uma primeira matrícula em território nacional após a data de entrada em vigor do Código. Para estes, adota-se uma base tributável de natureza

mista, que reproduz aquela que caracteriza agora o imposto sobre veículos, integrando ao mesmo tempo a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono, com o que se antecipam as propostas comunitárias na matéria. Infunde-se, assim, neste imposto a lógica ambiental de que ele vinha carecendo, pondo termo a um sistema de tributação que alimentou a manutenção em circulação de veículos em fim de vida e a conversão ao gasóleo do parque automóvel nacional, com grave prejuízo para o nosso ambiente e política energética.

No tocante ao parque circulante até agora sujeito ao imposto municipal sobre veículos, e por razões ponderosas de praticabilidade e racionalidade, define-se que, a partir de Janeiro de 2008, a base tributável diminuirá, pela exclusão de veículos mais antigos, isto é, matriculados até 1980, mas a tributação aumentará, pela observância do princípio do utilizador-pagador, para os veículos mais antigos e poluentes, sendo mantida, aos níveis vigentes, para os restantes veículos, de modo a garantir que todos estes suportem uma tributação inferior em relação à que será imposta aos veículos matriculados a partir de 1 de Julho de 2007, daí resultando um aumento ligeiro desta receita da exclusiva titularidade dos municípios.» (sublinhado nosso).

50. O Tribunal Arbitral considera que o legislador ao aprovar a Lei n.º 22-A/2007, pretendeu criar uma rotura com os sistemas de tributação automóveis que até aí se vinham verificando, e pretendeu criar bases tributárias fundadas em princípios inovadores que, sem afetarem a receita global que habitualmente era recebida pelo Estado, corporizassem as preocupações ambientais que se vinham impondo desde a aprovação do Protocolo de Quioto, dos quais o princípio da equivalência era o catalisador.

51. Todavia, no que toca ao imposto de circulação, entendeu salvaguardar o essencial do regime fiscal que até então tinha vigorado, atenta a situação de injustiça relativa que geraria uma equivalência de tributação com os veículos matriculados a partir da aplicação do novo imposto.

52. Igualmente razões práticas relacionadas com a informação constante dos certificados de conformidade emitidos pelos fabricantes dos veículos em matéria de emissões de CO₂ terão também aconselhado o legislador a tomar a posição de manter intocado o regime anterior, uma vez que parte muito substancial do parque automóvel não estava preparado para poder ser avaliado em termos de emissões poluentes. Com efeito, apenas a partir de

janeiro de 1998 os automóveis de passageiros construídos em série ficaram obrigatoriamente sujeitos a homologação CE, situação só mais tarde alargada para os motociclos, em junho de 2003.

53. Era impensável ordenar medições a tais veículos nos centros de inspeção, não só pela falta de rigor que poderiam acompanhar as mesmas, uma vez que não seriam efetuadas em condições de resguardo absoluto, como também pelos custos que implicariam para os proprietários, em veículos, às vezes, já de reduzido valor.

54. À luz do despacho que instituiu o GT que elaborou os projetos legislativos, a referência de que o novo sistema fosse aplicável apenas aos veículos que fossem introduzidos no consumo no âmbito da sua vigência, parece elucidativa, dado que o conceito de introdução no consumo relativamente aos particulares, como é o caso dos Requerentes, considera-se verificada no momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos, conforme decorre do artigo 6.º, n.º 1, alínea b) do Código do Impostos sobre Veículos.

55. Por outro lado, a própria exposição de motivos revela as razões porque se optou por diferir a produção plena dos efeitos do Código, no que respeita ao parque automóvel existente, para o início do ano de 2008, as quais relacionou com a desatualização dos registos de propriedade automóvel.

O novo modelo era, todavia, imediatamente aplicável em relação aos automóveis ligeiros de passageiros que fossem objeto de uma primeira matrícula em território nacional após a data de entrada em vigor do Código, adotando-se para estes veículos uma base tributável de natureza mista, que reproduzia aquela que já caracterizava o imposto sobre veículos, em que coexistia a cilindrada e o nível de emissões de dióxido de carbono.

56. Assim, para além de se pretender acolher as propostas comunitárias que constavam na matéria, pretendeu-se infundir ao imposto uma lógica ambiental, pondo termo a um sistema de tributação que alimentou a manutenção em circulação de veículos em fim de vida e a conversão ao gasóleo do parque automóvel nacional, com grave prejuízo para o nosso ambiente e política energética.

57. Refere Oliveira Ascensão que o elemento teleológico é um dos elementos «a ponderar na interpretação, o que podemos chamar a justificação social da lei. A finalidade proposta é tida em conta para que a ela seja adequada a norma resultante. Todo o direito é finalista.

Toda a fonte existe para atingir fins ou objetivos sociais, donde enquanto não se descobrir o *para quê* duma lei, não se está em condições de proceder à sua interpretação». ^{vi}

O despacho conjunto que criou o GT expressou o objetivo que se pretendia, ou seja, «no essencial, contrariar a excessiva oneração dos veículos automóveis no momento da sua venda e potenciar, no novo modelo de tributação, a proteção ambiental e a racionalização dos consumos energéticos.»

58. O diagnóstico sobre a excessiva oneração dos veículos no momento da venda estava suficientemente realizado.

Num relatório elaborado pela CE, em 24.03.97, intitulado «Vehicle Taxation in the European Union 1997», e que atualizou outro realizado em 1995, no Anexo D, era apresentado um quadro que revelava que as taxas de registo em 1995, assim sendo referido o IA, representavam em Portugal 0,87% do Produto Interno Bruto (PIB), só superadas pela Dinamarca com 1,54%.

Numa Europa de 15 países, 9 deles tinham percentagens abaixo dos 0,20% do PIB. ^{vii}

Por seu turno, em termos de imposto de circulação, Portugal tinha uma das percentagens mais baixas, de 0,12% do PIB, só ultrapassado pelo Luxemburgo com 0,07% e pela Itália com 0,08%. Onze dos países considerados tinham percentagens superiores a 0,20%. ^{viii}

Em percentagem do total de receitas cobradas em cada país, em termos de imposto de registo, Portugal era igualmente o segundo país com maior percentagem de receitas, de 2,40%, logo a seguir à Dinamarca com 3,01%, com nove países com percentagens inferiores a 1,00, enquanto no imposto de circulação a receita do IMV era a terceira mais reduzida, de 0,34%, só ultrapassada pelo Luxemburgo com 0,16% e pela Itália com 0,19%.

Um outro estudo da CE, abrangendo já 25 países, contemplando o período de 1995 a 2002 confirmava esta realidade, quer em termos do peso percentual dos impostos de registo no total da tributação dos países, quer dos impostos anuais de circulação. ^{ix}

Estes dados são reveladores da forma desequilibrada como se encontrava a fiscalidade automóvel, que subsistia, numa lógica meramente financeira, devido à forma simples e sem grandes custos como o IA era cobrado e contribuía para as receitas do Orçamento de Estado.

59. Uma das consequências desta situação era o facto dos veículos automóveis, pelo facto de suportarem desde logo uma carga fiscal elevada no momento da introdução no consumo

serem comercializados a preços elevados, o que acabava por limitar a procura no sentido de serem adquiridos veículos de baixa cilindrada e de gamas inferiores, uma vez que suportavam um IA mais reduzido.

No contexto europeu, o mercado nacional dos veículos novos surgia assim distorcido, dado que sofria uma concorrência quase direta por parte de veículos provenientes de outros países que, mau grado já terem alguns anos de uso, se apresentavam muito competitivos, dado que no seu preço de venda como novo não tinham suportado cargas fiscais tão elevadas.

Por outro lado, em termos de imposto de circulação, para além das baixas taxas anuais de imposto, com o decorrer do tempo, e sem que se procedesse a qualquer alteração das bases em que assentava o imposto, este favorecia cada vez mais os veículos a gásóleo em detrimento dos veículos a gasolina, e incentivava à conservação dos veículos mais antigos, por natureza mais poluentes, dado o irrisório do imposto a que eram sujeitos.

60. Em cerca de dez anos, o mercado dos veículos a gásóleo tinha crescido, de cerca de 25% do total de veículos comercializados para praticamente 70%, sem que tivessem sido adotadas quaisquer medidas corretoras das taxas, uma vez que eram muito favoráveis quando comparadas com as aplicadas aos veículos a gasolina. A razão que justificara o benefício de taxas aos veículos movidos a gásóleo, de serem veículos essencialmente utilizados na atividade comercial, e, deste modo, uma redução do imposto permitiria que os veículos afetos à distribuição dos bens alimentares e outros não onerassem tanto os preços de venda no consumidor, deixou de fazer sentido, tal a vulgarização que se registou por parte dos automobilistas, que passaram a adquirir veículos com tais características para utilizar nas suas deslocações diárias, sem qualquer escopo comercial.

Acrescia que, ao tempo, a situação de abastecimento energético desaconselhava a manutenção deste tipo de situações, pois Portugal tinha excedentes de gasolina mas em termos de gásóleo era um país importador, pelo que a balança comercial ressentia-se negativamente de tal situação.

61. O próprio IMV, era em si mesmo um imposto anacrónico e caduco, a necessitar de uma profunda reforma.

Em 2002, um autor de referência como é o Dr. Sérgio Vasques, retratava o IMV nos seguintes termos: ^x

«Do ponto de vista formal, o regime do Imposto Municipal sobre Veículos e do Imposto de Circulação e de Camionagem surge também complexo, incoerente, servindo-se de uma técnica legislativa pobre e imprecisa, povoado por normas sobrepostas e em contradição.

No caso do Imposto Municipal sobre Veículos, aprovado o Regulamento de 1978, o legislador deixou-o lentamente ao abandono, que o passar do tempo e as alterações avulsas lhe fossem roubando a pouca coerência e sentido. As remissões em falso, os conceitos e terminologia ultrapassados, a técnica penal extravagante – todos eles são testemunhos da sorte legislativa que geralmente cabe aos impostos pobres».

62. Neste período, começou a desenvolver-se a nível da UE uma preocupação e uma cultura baseada nos valores ambientais, centrada na preocupação de cumprir as obrigações do Protocolo de Kioto e de concretizar a estratégia comunitária definida em 1996 para a redução das emissões de CO₂ para os veículos de passageiros e o abaixamento da média de consumo dos combustíveis.

Assim, uma das linhas de força de uma proposta de diretiva submetida pela CE ao Conselho, em Julho de 2005, sobre tributação de veículos de passageiros, passava precisamente por considerar nos impostos anuais de circulação, o critério das emissões de CO₂ na base das gramas por quilómetro. Na referida proposta apontava-se mesmo para até fins de 2008, 25% da receita dever ser proveniente da aplicação do referido critério, que deveria ser aumentado até 50% no final de 2010.

63. É neste circunstancialismo que o legislador nacional projeta e começa a dar corpo à reforma da fiscalidade automóvel.

Para contrariar a excessiva oneração dos veículos automóveis no momento da sua venda e potenciar, no novo modelo de tributação, a proteção ambiental e a racionalização dos consumos energéticos, o legislador no OE para 2007, com produção de efeitos a partir de 1 de julho, procedeu, a uma redução do ISV que era habitualmente pago no ato da introdução no consumo, em cerca de 10% e que, com a publicação da Lei n.º 67/A/2007, de 31 de dezembro, que aprovou o orçamento para 2008, foi acrescida de mais 10%, e por outro, procedeu ao aumento das taxas aplicáveis em sede de IUC, tendo estabelecido um agravamento de 5% para o ano de 2008, 10% para o ano de 2009, 15% para o ano de 2010, tendo nos anos seguintes mantido inalterada a tributação.

A par destes agravamentos, o legislador estabeleceu no artigo 8.º, n.º 3 do CIUC, a título de regras gerais das taxas, que «As taxas constantes do presente código devem ser atualizadas todos os anos em função do índice de preços no consumidor», norma relativamente inócua uma vez que o legislador futuro é sempre soberano e não se deixa condicionar por meros «desejos», não funcionando tal norma por mero automatismo.

64. A reforma da fiscalidade automóvel assentou assim numa espécie de sistema de vasos comunicantes, em que os montantes correspondentes às reduções do imposto em sede de ISV foram sendo sucessivamente transferidos para um agravamento da tributação em sede de IUC, segundo critérios que tiveram unicamente em conta a cilindrada dos veículos e as emissões de CO₂ de cada veículo, escalonadas em termos de mais gravosamente onerar os veículos reconhecidamente de maior cilindrada e com maior capacidade poluidora.

Um dos princípios que a deveria nortear era a neutralidade fiscal, no sentido de que da sua implementação não deveria resultar nem um acréscimo nem uma redução da receita normalmente cobrada, sem prejuízo da mesma poder aumentar ou ser reduzida em resultado do funcionamento da economia, isto é, mais ou menos vendas de veículos representarão sempre variações que não devem ser consideradas como pondo em causa a neutralidade do imposto.

65. Esta tendência, de adoção do CO₂ e outros poluentes na estruturação das taxas do respetivo imposto de registo, consolidou-se e a generalidade dos países tem atualmente nos níveis de dióxido de carbono dos veículos um dos elementos diferenciadores da tributação, penalizando de forma mais gravosa os veículos com maior nível de emissões, sendo de sublinhar que no caso da Irlanda, Espanha, França e Letónia esse elemento é mesmo já único e exclusivo.

A cilindrada, a que Portugal continua a recorrer, perdeu muita da sua importância, se bem que continue a ser aplicada em países como a Bélgica, Hungria, Polónia, Roménia e Chipre, a par de outros fatores.

No que respeita ao imposto de circulação, o Luxemburgo rege-se exclusivamente pelas emissões do CO₂; já em países como a Grécia, Irlanda, Chipre e o Reino Unido, à semelhança de Portugal, as emissões de CO₂ combinam com a cilindrada.

Na Finlândia regista-se a particularidade do CO₂ combinar com o peso dos veículos, mas o imposto estar fixado em função dos dias de potencial utilização, enquanto na Áustria, Bulgária, Hungria e Itália a unidade de tributação é o Kilowatt.

66. A pedra de toque do IUC foi a adoção do princípio do poluidor/pagador, expresso no princípio da equivalência, interpretado este no sentido de onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

Todavia, e tendo também por pano de fundo uma regra geral de igualdade tributária, no sentido de genericamente as cargas fiscais que incidiram nos veículos antes e depois da publicação da Lei n.º 22-A/2007 serem sensivelmente equivalentes, com uma aplicação do referido princípio unicamente para o futuro, isto é para todos os veículos que viessem a ser introduzidos no consumo, leia-se matriculados a partir de 1 de julho de 2007.

Tratou-se de uma opção legislativa, fundada na pretensão de levar a cabo uma efetiva reforma da fiscalidade automóvel, estribada em motivações ambientais e viárias.

67. Desde 2001 que, através de sucessivas medidas de apoio ao abate de veículos em fim de vida, as autoridades portuguesas vinham procedendo à depuração do parque automóvel, fomentando a eliminação dos automóveis mais antigos e mais poluentes, objetivo que ficaria frustrado se continuasse a oferecer aos automóveis provenientes dos outros 26 EM uma generosa tributação em termos de imposto de circulação, cumulada com uma redução de imposto de registo que não foi oferecida ao restante parque automóvel nacional. ^{xi}

Assentando a referida reforma no princípio do poluidor, pagador, foi entendido pelo legislador que seria incompreensível que, para o futuro, tais veículos beneficiassem de uma tributação privilegiada, pelo que achou necessário, afirmar mesmo uma acentuada progressividade do imposto para os veículos mais poluentes e mais antigos, por via de escalões mais agravados. ^{xii}

68. Todos os sujeitos passivos que introduziram no consumo veículos antes de 1 de julho de 2007 tinham sido sujeitos a uma tributação em IA elevada que, no entanto, era depois compensada pela aplicação de regras de tributação em IMV bastante reduzidas.

Com a adoção das novas regras, em que a tributação em imposto de matrícula/registo diminuiu, pretendeu-se que a tributação em imposto de circulação fosse agravada

sensivelmente na mesma proporção da redução do imposto, de modo a que fosse mantida uma certa neutralidade fiscal.

Subjacente a estas alterações esteve a preocupação do legislador em não fazer da reforma um instrumento de arrecadação de maior receita para o Estado mas também não dever a mesma representar uma diminuição das receitas habitualmente cobradas.

Essas alterações foram efetuadas por via das taxas e dos critérios que passaram a ser adotados, nos quais o dióxido de carbono assumiu particular destaque, dando expressão em ambos os impostos ao princípio programático da equivalência.

69. Todavia, pretendendo manter uma certa justiça fiscal global, o legislador teve a necessidade de tomar algumas opções.

Uma delas foi a de relativamente ao parque automóvel existente não proceder a qualquer alteração do quadro legal que sempre tinha vigorado. Para o efeito, terá considerado que ao longo dos anos, os sujeitos passivos do IMV tinham sido genericamente sobrecarregados em termos de IA aquando da introdução no consumo, pelo que não se afiguraria justo que, além da sobrecarga a que tinham sido sujeitos, viessem a arcar com os agravamentos que resultariam da adoção das novas regras de cálculo do imposto de circulação.

Sem se desviar de uma noção de equilíbrio, o legislador terá pretendido colocar num mesmo plano de igualdade de esforço da capacidade contributiva global, tanto os proprietários dos veículos que os matricularam antes de 1 de julho de 2007 como aqueles que os matricularam após a referida data.

Por isso, manteve relativamente àqueles sujeitos passivos os mesmos critérios de tributação, baseados na cilindrada e na antiguidade dos veículos, com a manutenção dos mesmos escalões e valores de taxas.

70. Muito embora o IUC tenha ficado subordinado ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, o seu acolhimento na economia do diploma, só projetou os seus efeitos para o futuro, dado que ignorou os custos ambientais e viários do parque automóvel existente, tendo, na linha do entendimento que já vigorava, ido ao ponto de manter a exclusão da tributação dos veículos anteriores a 1981. Aliás, a generalidade destes últimos veículos, serão aqueles que na sua conceção e fabrico menos tiveram em conta preocupações ambientais, uma vez que era matéria que na

altura não tinha qualquer atualidade, numa discutível opção de aplicação do princípio da igualdade, mas o que se verificou é que o legislador pretendeu manter intocável todo o regime que vigorava anteriormente.

71. Se é certo que num plano ideal tal terá sido conseguido, uma vez que às reduções de taxas em sede de ISV corresponderam agravamentos sensivelmente semelhantes em sede de IUC, a verdade, é que, com a introdução de novos critérios e com o enfoque em tributar de uma forma mais agravada os veículos mais poluentes e mais antigos, o esforço contributivo para essa igualdade global não foi uniformemente repartido, ou seja, no plano individual há uma objetiva desigualdade na tributação dos veículos, resultante de uma acentuada progressividade relativamente ao padrão médio de tributação dos veículos.

Houve uma clara intenção do legislador em, por um lado, penalizar fiscalmente os veículos admitidos com maior antiguidade, e consequentemente mais próximos do fim de vida útil e, por outro dar forte expressão ao princípio do poluidor/pagador em termos de, por via de um agravamento da tributação, restringir a entrada de veículos cujas emissões de CO₂ ultrapassassem de forma sensível os níveis considerados razoáveis, à luz dos contínuos progressos técnicos que se vão registando.

72. O Tribunal Arbitral não considera que esteja em causa o princípio constitucional da igualdade. A jurisprudência tem entendido que não está vedado ao legislador que não faça distinções. Proíbe apenas diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, isto é, sem uma justificação razoável, segundo critérios objetivos e relevantes.

Como princípio de proibição do arbítrio no estabelecimento da distinção, consente a previsão de diferenciações no tratamento jurídico de situações que se afigurem, sob um ou mais pontos de vista idênticas, desde que apoiadas numa justificação ou fundamento razoável, sob um ponto de vista que possa ser considerado relevante.

Só existe violação do princípio da igualdade enquanto proibição do arbítrio quando os limites externos da discricionariedade legislativa são afrontados por carência de adequado suporte material para a medida legislativa adotada.

73. Ora, as distinções de tributação relativamente aos veículos matriculados antes e depois de 1 de julho de 2007 inserem-se no âmbito de uma reforma da tributação da fiscalidade automóvel em que os critérios que suportam o tipo de tributação estão fundamentados à luz das exigências que as autoridades comunitárias e mundiais foram estabelecendo para a

defesa do meio ambiente, tendo Portugal sido um dos primeiros países a nível europeu a introduzir as emissões de CO₂ como elemento de tributação a ter em consideração no sistema de defesa do ambiente e da prevenção do efeito estufa.

Era impraticável que o parque automóvel existente pudesse ficar submetido a uma tributação em matéria de imposto de circulação em que o elemento CO₂ pudesse ser considerado, dado que uma parte significativa dos automóveis tinham sido introduzidos no consumo em momento em que os certificados de conformidade não contemplavam essa informação, pelo que, se manteve a tributação no formato que vigorava há mais de trinta anos, isto é baseado no combustível e na antiguidade.

Todavia, para os veículos que fossem introduzidos a partir de 1 de julho de 2007, instituiu-se o CO₂ como fator de tributação, correspondendo e antecipando as diretivas comunitárias que se projetavam para a matéria, com metas que de outro modo não poderiam ser alcançadas.

74. Assim, as diferenciações estão fundamentadas e não são arbitrárias nem irrazoáveis, uma vez que projetando os seus efeitos para o futuro, apenas passaram a ser abrangidos por tais diferenciações, não todos os proprietários de veículos que se propuseram efetuar «importações», mas tão só apenas aqueles que se dispuseram a «importar» veículos que excedem claramente os níveis médios de emissão de dióxido de carbono, ou seja os de elevado grau poluidor.

75. Em nome de uma pretendida redução de veículos em circulação com aquelas características, atento o facto de encerrarem em si externalidades negativas muito importantes, o legislador criou um quadro legal que onera de forma significativa, em termos de tributação, a admissão dos referidos veículos.

Em princípio, não significa, que haja categorias ou camadas de cidadãos especialmente visados, dado que os destinatários da norma serão apenas aqueles que por vontade própria pretendam adquirir no estrangeiro veículos com aquelas características, uma vez que sabem de antemão que a tributação em IUC não tem qualquer correspondência com o valor económico do veículo ou a sua capacidade contributiva, sendo praticamente oposta, dado que, quanto mais antigo for, em princípio, menos valor económico deterá.

O princípio da igualdade que pressupõe uma repartição igualitária dos encargos tributários, nestes casos em que subjaz um conjunto de valores que vai para além da mera lógica

financeira de arrecadação de receitas, não se pode considerar violado quando os cidadãos, tendo perfeita noção dos encargos que representa a «importação» de tais veículos, aceitam constituir-se como contribuintes do imposto.

76. Particularizando o caso dos veículos dos Requerentes, verifica-se que se situam dentro dos escalões agravados. Ainda assim, as situações são diferenciadas e justificam uma diferente ponderação.

No caso do Primeiro Requerente, o veículo é de marca de muito elevado prestígio em território nacional, reúne em si, as características técnicas que o levam a situar nos escalões mais agravados, tanto em matéria de cilindrada como em matéria de CO₂, dado que para além, de ter uma cilindrada de 3600 cc, tem um muito elevado potencial poluidor, de 273 gramas por quilómetro, face à generalidade dos demais automóveis que constituem o parque automóvel nacional.

O veículo foi admitido segundo o regime de isenção de ISV previsto no artigo 58.º do CISV, em razão de uma transferência de residência do Reino Unido para Portugal, tendo o veículo feito parte da bagagem que o acompanhou nessa transferência.

Trata-se uma isenção que é concedida por *motu proprio* pela República Portuguesa a todos aqueles que venham instalar-se em Portugal. As diretivas europeias em vigor desde 1983 apenas obrigam à franquia dos direitos aduaneiros nos casos de transferência de residência e não à isenção de impostos internos aquando da admissão ou importação. Todavia, o facto de Portugal ter uma comunidade emigrante muito grande espalhada pela diáspora que, no fim das suas vidas ou carreiras profissionais, regressa às suas terras de origem, levou a considerar a isenção do imposto automóvel, que, por força do princípio da preferência comunitária segundo o qual não pode ser concedido um regime menos favorável aos cidadãos de EM relativamente a países terceiros, implica o reconhecimento da isenção de ISV a quem venha do Reino Unido.

O nível de tributação em IUC a que ficou submetido, é suscetível de dificultar e condicionar a livre circulação de pessoas na Comunidade, uma vez que a qualidade de vida usufruída no país de proveniência pode ser significativamente afetada após a transferência para Portugal por via do pagamento em território nacional do IUC que periodicamente recai sobre o referido veículo, o qual é alheio ao valor económico do veículo, pelo que seria razoável admitir um quadro legal de tributação menos oneroso.

Ao Tribunal Arbitral é vedado julgar em função da equidade, conforme decorre do artigo 2.º n.º 2 do RJAT. Todavia, considerando a relevância das razões extrafiscais subjacentes à isenção do ISV, o quadro de tributação menos oneroso em IUC poderá ser alcançado a partir da aplicação do n.º 3 do artigo 78.º da LGT, o qual, mediante pedido, prevê um mecanismo de tributação excecional, em termos relativamente indeterminados, a utilizar pelo dirigente máximo do serviço, ou seja, a nível do próprio diretor geral, para os casos em que exista uma injustiça grave ou notória, o que poderá ser o caso. Os termos relativamente indeterminados poderiam, eventualmente, considerar a tributação aplicável aos veículos matriculados antes de 1 de julho de 2007.

77. Já no caso do Segundo Requerente, o veículo muito embora não esteja no escalão ambiental mais elevado, é um veículo com uma muito elevada cilindrada, 2874 cc, e de marca de prestígio.

Foi admitido segundo as regras de tributação de ISV em vigor e a sua «importação» foi uma manifestação de vontade de aquisição do veículo. Não consideramos que os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica possam estar em causa, dado que as consequências da nova tributação em IUC foram amplamente debatidas publicamente, incluindo o procedimento de infração comunitário, e a aquisição foi efetuada cinco anos depois da referida legislação se encontrar em vigor. De facto, a manter-se o quadro legislativo, o excesso de tributação em razão dos fatores ambientais, conduzirá a um momento em que o valor económico do veículo já não suporta o sacrifício do imposto, mas o Tribunal Arbitral considera que a invocação da instrução de serviço vinculativa é uma manta curta para cobrir uma aquisição que não terá sido avaliada em todas as suas vertentes.

78. Por isso, e dando resposta à questão enunciada na alínea a), do n.º 33.º, tendo em conta os elementos lógico-históricos e sistemáticos, bem como *a ratio* do preceito, é convicção do Tribunal Arbitral que o legislador em matéria de incidência objetiva do IUC, quis fazer uma distinção absoluta entre o parque automóvel existente e o parque automóvel a constituir a partir da entrada em vigor do Código, sujeitando-os a regras tributárias diferentes.

O legislador ao classificar na categoria B, os veículos matriculados em data posterior à data da entrada em vigor do código, estava a referir-se exclusivamente à data da primeira

matrícula em território nacional, de todo e qualquer veículo, novo ou usado, abstraindo-se e ignorando o facto de, nalguns casos, os veículos já terem tido uma anterior matrícula dada nos países de proveniência.

Na categoria A ficaram classificados os veículos matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do CIUC, os quais se reportam ao parque automóvel existente em Portugal, nesta última data, 1 de julho de 2007, e que ficaram relativamente intocados no que respeita à tributação a que, até então, vinham sendo sujeitos.

79. Essa distinção assentou na ampla margem de liberdade do legislador no exercício da sua atividade de emissão normativa, à luz de uma motivação convincente, pelo que não se reconhece que exista vício de violação de lei, consubstanciado numa errada interpretação do artigo 2.º n.º 1 do CIUC por parte da Requerida, nem entende que, atentas as razões que o motivaram, se encontre ferido o princípio constitucional da igualdade.

b) Compatibilidade com o direito comunitário de uma norma que, por razões ambientais, em sede de IUC, tributa de forma diferenciada veículos da mesma marca, modelo e antiguidade, consoante os mesmos já se encontrem matriculados ou não em território nacional;

80. Os Requerentes defendem igualmente que ocorreu vício de violação de lei, por interpretação do artigo 2.º n.º 1 do CIUC, com violação do princípio comunitário da neutralidade fiscal, ex-vi artigos 8.º n.º 4, e artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

81. Na sequência de várias queixas apresentadas às autoridades comunitárias por contribuintes portugueses, foi aberto um processo de infração por parte da CE que teve seguimento com as referidas autoridades a revelarem em julho de 2008 a sua preocupação sobre as consequências da aplicação da referida legislação, a que as autoridades portuguesas deram resposta em novembro desse mesmo ano, todavia, sem as convencerem. Donde a tramitação seguinte, de emissão de um parecer fundamentado já no ano de 2010, em que, com base na violação do artigo 110.º do TFUE, a CE se pronunciou no sentido de que os veículos usados provenientes de outros EM e matriculados em Portugal a partir de 1 de julho de 2007 não poderiam ter uma carga fiscal mais forte do que aquela que foi

aplicada aos veículos automóveis similares matriculados em Portugal antes da referida data.

Nos aspetos focados pelas autoridades comunitárias, constata-se que a legislação nacional nunca chegou a ser modificada e o processo de infração foi arquivado pela CE em março de 2011.

82. Embora a CE seja considerada a guardiã dos Tratados, aparentemente, terá ponderado que o sentido da tributação portuguesa, de redução do imposto de registo em favor do agravamento do imposto de circulação, ia de encontro à política comunitária na matéria, e que os valores relativamente baixos do imposto de circulação que eram habitualmente pagos durante o período de vida útil, mesmo com esse agravamento, não seriam significativamente elevados, podendo representar mesmo no caso dos veículos topo de gama, uma maior irrelevância, dado o seu valor comercial elevado, razão porque se decidiu pelo arquivamento e não pelo encaminhamento do processo para o TJUE.

83. Como se salienta no acórdão do Tribunal de Justiça, de 22 de fevereiro de 2001, (Gomes Valente), o facto de a CE ter renunciado a prosseguir um processo de infração contra um determinado EM, não tem qualquer implicação na obrigação, para uma jurisdição de última instância do EM de submeter ao Tribunal uma questão de direito comunitário relativamente à legislação visada.

Todavia, este tribunal arbitral não tem conhecimento de que esteja em curso qualquer processo judicial a correr termos no TJCE sobre a questão concreta da desconformidade do IUC com o TFUE.

84. A diversidade de sistemas de fiscalidade automóvel ao nível dos EM cedo fez compreender a impossibilidade de se proceder a uma harmonização ao nível comunitário à semelhança do que sucedeu em matéria de impostos especiais sobre o consumo, pelo menos, incluindo algumas tributações mínimas.

Face aos interesses contraditórios de cada EM, em que os países produtores abdicavam de impostos (taxas de registo) de forma a colocar no mercado veículos a baixo preço, ganhando, todavia, na tributação das empresas fabricantes e adjacentes ao fornecimento de peças e serviços e nos seus empregados, e os outros EM não produtores tinham de há muito políticas de arrecadação de receitas baseadas na forte tributação na entrada de

veículos, essencialmente por razões orçamentais, qualquer iniciativa no sentido de reduzir o imposto de matrícula ou registo, na perspetiva comunitária, foi vista positivamente.

85. O IUC, tal como o ISV, são impostos internos, em que os EM tem autonomia para delinear a incidência objetiva e subjetiva, as taxas, as formas de cobrança, etc. sem que, contudo, possam por em causa os princípios decorrentes do artigo 110.º do Tratado.

Enquanto no ISV a apreciação de uma eventual discriminação de veículos usados admitidos se faz no momento em que um veículo deixa de ter uma matrícula de um EM e passa a ser matriculado em Portugal, em momento mais ou menos próximo ao do atravessar da fronteira, sendo percecionada de uma forma direta, no caso do IUC essa eventual discriminação surge como consequência e a reboque de uma legislação que se pretende constituir como um virar de página do modelo e dos fundamentos da tributação automóvel que vinha sendo adotada, vivendo como que camuflada durante todo o período útil de vida do veículo, através do pagamento do respetivo imposto de circulação.

86. Como já atrás foi evidenciado, comparativamente com a legislação dos demais países da UE, Portugal apresentava-se com uma tributação assimétrica, muito elevada em sede de imposto de registo e de muito pouco significado financeiro em termos de imposto de circulação.

Uma das consequências era o mercado dos veículos novos ser sensivelmente restringido, dado que os preços de venda ao público refletiam essa elevada tributação a que acrescia o IVA, fazendo com que a procura incidisse essencialmente em veículos da gama baixa, onde imperavam as baixas cilindradas.

Por isso, qualquer iniciativa no sentido de reduzir a elevada tributação em sede de ISV tinha repercussões muito positivas no mercado português, o qual via alargar e diversificar a procura de múltiplas marcas e modelos, uma vez que projetava para o mercado um abaixamento dos preços de venda ao público.

Esta aproximação à média europeia, significava economias de escala para os fabricantes que não tinham de se preocupar com as particularidades resultantes do sistema fiscal português, implicava maior concorrência entre os fabricantes e ia de encontro às fundadas expectativas em termos de vantagens que se depositavam no funcionamento de um mercado interno.

87. A publicação da Lei n.º 22-A/2007 inseriu-se no objetivo comunitário, quer de aproximação à média comunitária do peso percentual dos dois impostos, quer de integração na questão mais vasta da estratégia comunitária da sustentabilidade ambiental em matéria de redução das emissões dos veículos ligeiros de passageiros. Com efeito, segundo dados de 2005, o mercado de veículos ligeiros de passageiros ^{xiii} só por si contribuía com cerca de 84% do total das emissões de CO₂ respeitantes ao setor dos transportes, representando estes, cerca de 28% do total de emissões.

88. Por isso, as disposições que o legislador tomou em matéria de ISV e de IUC não surgem desligadas, nem deixaram de ter em conta, o que preceitua o artigo 8.º n.º 4 da C RP segundo o qual *«As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.»*.

89. Em matéria de disposições dos Tratados, o artigo de referência para a apreciação das incidências fiscais no mercado europeu é o artigo 110.º do TFUE, segundo o qual *«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 pode fazer incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções»*.

90. Por outro lado, o TFUE incorporou as questões ambientais, definindo uma política geral de ambiente a nível da UE que contribua para a prossecução, entre outros, dos objetivos da preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente e da proteção da saúde das pessoas, (artigos 191.º (ex-artigo 174.º do TCE) e seguintes).

Baseada nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador, terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões.

Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a UE terá em conta, os dados científicos e técnicos disponíveis, as condições do ambiente nas suas diversas regiões, as

vantagens e os encargos que podem resultar da atuação ou da ausência de atuação e o desenvolvimento económico e social da UE no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.

Sobre disposições de carácter fundamentalmente fiscal, é explicitada a prevalência do princípio do poluidor-pagador, e a possibilidade de, em certos casos, quando determinadas medidas impliquem custos considerados desproporcionados para as autoridades públicas de um EM, poderem ser adotadas derrogações de carácter temporário e/ou apoios financeiros da própria UE, não estando vedado que cada EM possa manter ou introduzir medidas de proteção reforçadas, devendo tais medidas ser compatíveis com os Tratados e notificadas à CE.

91. A jurisprudência comunitária tem sido assertiva no que respeita a eventuais discriminações nos mercados internos dos produtos provenientes de outros EM, em especial no que respeita aos impostos de matrícula ou registo dos veículos automóveis.

Neste contexto, desde o início dos anos noventa do século passado que se foi firmando uma orientação interpretativa do atual artigo 110.º do Tratado, subjacente ao favorecimento das trocas comerciais entre os EM, reiteradamente afirmada em posições da CE e em acórdãos oriundos do tribunal de justiça comunitário, que, entretanto, passou a coexistir com a problemática ambiental, que passou igualmente a integrar as regras do Tratado.

92. O enfoque esteve sempre mais nos impostos cobrados relacionados com o atravessamento das fronteiras, não propriamente no momento do atravessamento mas na subsequente regularização registal, do que os relacionados com os impostos de circulação pagos anualmente, muito embora o seu alcance não discriminatório se projete em termos de que deve existir uma perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que estão no mercado nacional e os produtos que, por via da importação, só mais tarde a ele chegam.

Normalmente, seja por razões financeiras dos EM, que gostam de promover a venda de veículos novos pois cobram IVA que é uma receita quase exclusivamente nacional, do interesse dos representantes das marcas que, muitas vezes, quando vendem um veículo novo recebem um usado em troca e querem que fique valorizado, e de favorecimento dos mercados nacionais de usados, seja por razões de proteção às indústrias nacionais de fabrico de automóveis, sempre tem havido uma clara tendência de não facilitar fiscalmente

a vinda de automóveis usados de outros países, sendo os contenciosos comunitários que se tem desenvolvido à volta desta questão expressão disso mesmo.

93. O acórdão do TJE, de 22.02.2001, Gomes Valente, ficou emblemático dessa linha interpretativa mas já antes o acórdão de 23.10.97, no processo que opôs a Comissão à Grécia, apontara esse sentido interpretativo, ao considerar que existe violação do artigo 95.º do tratado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e o 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 superior do produto importado.

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

O referido sistema ignorava a desvalorização do veículo e tratava de forma igualitária todos os veículos que tivessem a mesma motorização e comportamento ambiental.

O acórdão ponderou que «não obstante o carácter 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.

Mais tarde, no acórdão de 19 de março de 2009, que opôs a CE à Finlândia, o TJUE considerou que o artigo 110.º do tratado 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.

De natureza diferente, de clara proteção da indústria nacional, era o revelado com alguma ousadia pelo Governo Romeno que no próprio preâmbulo do Decreto de urgência n.º 218/2008, dizia «estar preocupado em tomar medidas aptas a assegurar a manutenção dos postos de trabalho na economia romena, uma vez que a cada posto de trabalho na indústria automóvel correspondem quatro postos de trabalho na indústria dos componentes», donde a totalidade dos veículos automóveis produzidos pelo único produtor na Roménia, no ano de 2009, ter as características técnicas que os excluía do pagamento do imposto sobre a poluição. Em causa a obrigatoriedade do pagamento do imposto sobre a poluição no momento da primeira matrícula na Roménia dos veículos usados importados e anteriormente matriculados noutros EM, exceto os M1 de uma classe de poluição Euro cuja cilindrada não fosse superior a 2000 cm³, situação objeto de um pedido de decisão prejudicial do Tribunal Suceava – Sectia Comerciala de Contencios Administrativ si Fiscal, (Processo C-29/11).

95. Os Requerentes invocam a jurisprudência do TJUE decorrente do acórdão proferido no Processo C – 402/09, no caso de Ioan Tatu, em pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunalul Sibiu, que diz que o artigo 110.º deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado membro crie um imposto sobre a poluição que incide sobre os veículos automóveis no momento da sua primeira matrícula nesse EM, se esta medida for estruturada de tal maneira que desencoraje a colocação em circulação, no referido EM, de veículos usados adquiridos noutro EM, sem por outro lado, desencorajar a compra de veículos usados da mesma idade e com o mesmo desgaste no mercado nacional.

Haveria um esvaziamento do sentido e do objetivo se os EM pudessem instituir novos impostos que tivessem por objeto ou por efeito desencorajar a venda de produtos importados em benefício da venda de produtos similares disponíveis no mercado nacional e introduzidos no mesmo antes da entrada em vigor dos referidos impostos.

A este respeito, uma legislação nacional que tem como efeito que veículos usados importados com uma idade e um desgaste importantes, são apesar da aplicação de uma redução elevada do montante do imposto de modo a refletir a desvalorização, sejam tributados a uma taxa que pode chegar a 30% do seu valor de mercado, ao passo que os veículos similares vendidos no mercado nacional dos veículos usados não são onerados de forma alguma com um tal encargo fiscal, tem por efeito desencorajar a importação e a colocação em circulação no território nacional de veículos usados adquiridos noutros EM.

96. O acórdão visa os impostos que recaem no momento da matrícula, mas a sua influência não deixa de se repercutir nos impostos de circulação, suscitando a questão do valor de mercado dos veículos.

O valor de mercado é um valor subjetivo, dado que depende do ponto de encontro de preço entre quem está interessado em adquirir o veículo e quem está disposto a vendê-lo.

Há revistas especializadas que auxiliam nessa tarefa, que indicam o valor dos veículos para quem vende e para quem compra, distinguindo, neste último caso, entre o particular e a empresa. Em consideração, o padrão médio dos veículos o qual poderá revelar oscilações em função do estado mecânico, da quilometragem, da conservação, a existência de alguns tipos de extras, etc.

97. Os Requerentes juntaram, já em fase de alegações, documentos sobre cotações de veículos, que se admitem processualmente, mas que não tem uma exata correspondência com a situação dos veículos.

Com efeito, respeitam a veículos que embora da mesma marca, respeitam a modelos diferentes e a anos igualmente diferentes dos que se encontram em juízo.

As revistas especializadas mais conhecidas costumam considerar cotações dos veículos até oito anos de antiguidade existindo outro tipo de informação, normalmente catálogos de preços para orientar as transações dos automóveis mais antigos, em especial na área do colecionismo.

98. Com as cautelas inerentes a factos quase notórios, resultantes das regras de experiência e livre convicção do árbitro em matéria de mercado automóvel, conforme artigo 16.º alínea e) do RJAT, encontrando-se os veículos em razoáveis condições de funcionamento e conservação, é razoável admitir que o veículo ...-... -... possa ter no mercado nacional um valor estimado entre os dez e os quinze mil euros, com uma quilometragem bastante

inferior à média anual dos veículos ditos comuns, dado que, em regra, são segundos veículos de utilização familiar, ou seja, ao ser pago cerca de 820 euros por conta do respetivo IUC, é admissível considerar que sobre o veículo recai uma tributação percentual na ordem dos 5 a 7% do seu valor.

Já relativamente ao veículo ...-... -... é razoável admitir que o veículo tenha um valor estimado na ordem dos cinco a seis mil euros, considerando uma quilometragem bastante superior à média anual dos veículos ditos comuns (cerca de quinze mil quilómetros), dado serem veículos de vocação estradista, ou seja ao pagar um IUC e adicional de cerca de 620 euros, recai sobre o veículo uma tributação percentual na ordem dos 10%.

99. São percentagens, que atento o facto de se tratar de impostos com características patrimoniais, não podem deixar de ser consideradas elevadas, só justificadas por razões ambientais muito fortes. Situação paralela, apenas se deteta na tributação dos prédios que sejam propriedade de entidades com domicílio fiscal em país, território ou região sujeita a regime fiscal claramente mais favorável, com uma tributação de 7,5%, conforme artigo 112.º do CIMI, e também aqui por razões de justiça fiscal muito fortes.

100. De todo o modo, são veículos já com 27 anos e 19 anos, respetivamente, pelo que já ultrapassam largamente a idade média do parque automóvel nacional, o qual no final de 2015 se encontrava nos doze anos quatro meses, mas que em 2008 se situava em 7 anos e nove meses, e que corresponde ao período em que se intensificou a crise económica e financeira do país, com as inevitáveis consequências de abrandamento na procura de veículos novos e de conservação dos veículos usados.^{xiv} Num parque nacional automóvel estimado em cerca de quatro milhões e meio de veículos, o veículo do Primeiro Requerente integra os 13,6% de veículos com mais de 20 anos e o veículo do Segundo Requerente integra os 22,8% de veículos entre os quinze e os vinte anos.

Embora sejam veículos robustos e de uma certa longevidade, em função da idade que já possuem, é, ou será expetável, uma natural aproximação do fim de vida útil que fará cessar o pagamento dos referidos IUCs, a menos que fiquem reservados para veículos de coleção.

101. Os Requerentes juntam o Relatório de Atividades da C... em que se constata entre 2005 e 2013 uma crescente antiguidade dos veículos abatidos em fim de vida útil, que em 2013 era de 19,4 anos, o que é compreensível, dado que, não só a crise económica que se instalou no país levou ao adiamento de muitas compras de automóveis novos, preferindo os

proprietários, conservar os automóveis até aos seus limites, como a legislação em sede de ISV, a partir de 2009, foi restritiva para todas as admissões de veículos usados provenientes do estrangeiro, independentemente de serem mais ou menos poluentes, situação já julgada desconforme com o direito comunitário, conforme o acórdão do TJCE n.º 200/2015, de 16 de junho, que opôs a Comissão à República Portuguesa.

Houve uma retração geral tanto na compra de veículos novos como de usados, revelando o mesmo relatório que no ano de 2005, para 273 126 veículos novos houve a admissão de 39 845 veículos usados, ou seja cerca de 14,5%, enquanto no ano de 2013, se registou 124 123 veículos novos para 16 928 veículos usados, ou seja cerca de 13%. Isto permite concluir que a própria evolução do sistema fiscal automóvel foi condicionada pela crise económica, e que os efeitos que se pretendiam com a reforma da fiscalidade automóvel, de reduzir rapidamente o parque nacional de veículos usados com maior antiguidade e com maior grau poluidor matriculados antes de 1 de julho de 2007 não surtiram os resultados pretendidos. Houve um claro retrocesso na renovação do parque automóvel, quer pelo lado da introdução de novos veículos, quer pela cada vez maior antiguidade dos veículos abatidos, situação que tem de se considerar conjuntural.

102. O documento junto pelos Requerentes relativo à proposta da ACAP para a tributação dos veículos usados é um documento típico das propostas normalmente apresentadas pelas associações de automóveis junto das autoridades fiscais pouco antes dos trabalhos orçamentais, neste caso para o ano de 2012, visando sensibilizá-las para as problemáticas do setor.

Da informação nele constante nada releva para os presentes autos, a não ser que a posição da referida associação não laureia a entrada de veículos mais antigos, e conseqüentemente mais poluentes em Portugal.

103. Nos termos em que foi gizada a reforma da fiscalidade automóvel portuguesa, não está garantido, em termos de imposto de circulação, que nenhum veículo que seja admitido de outro EM a partir de 1 de julho de 2007 não seja objeto de discriminação face a outros veículos que tenham as mesmas características técnicas e a mesma antiguidade e se encontrassem já matriculados em Portugal.

Todavia, a forma como a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho configurou a reforma fiscal da fiscalidade automóvel, no que respeita às normas tributárias em sede de IUC, no que

respeita às linhas de força que adotou relativamente aos veículos mais antigos e aos veículos mais poluentes, é suscetível de ter acolhimento nas disposições ambientais previstas no Tratado e no espírito que as enformam e não ser violadora das normas do TFUE, designadamente do artigo 110.º do respetivo tratado, sendo as discriminações meramente colaterais face aos objetivos prosseguidos.

104. Com efeito, a finalidade da tributação ambiental é atingir um determinado objetivo de carácter ambiental que necessariamente tem de ter reflexos no mercado. Neste caso, os reflexos são a rarefação do mercado de veículos de elevados índices poluidores, de modo a que, por via da sua tributação, diminua gradualmente a sua procura que, conjugada com o processo de envelhecimento natural, leve a uma situação tendencial de extinção deste tipo de veículos.

105. Essa rarefação já se tinha iniciado alguns anos antes. Com efeito, o Decreto-Lei 292/2000, de 15 de novembro, criara um regime de incentivo fiscal ao abate de veículos em fim de vida, na condição do veículo abatido ser substituído por um veículo novo. Este regime teve sempre um carácter temporário, dado que em todos os OE foi sendo prorrogado para o ano seguinte, assim se tendo mantido durante quase oito anos, tendo visado inicialmente a substituição de veículos com mais de dez anos de antiguidade, por veículos novos, com incentivos fiscais mais generosos quando os veículos abatidos tivessem uma antiguidade superior a 15 anos (cf. artigo 40.º n.º 4 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, artigo 34.º n.º 5 da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, artigo 39.º n.º 2 da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, artigo 35.º n.º 3 da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro e artigo 50.º n.º 7 da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).

106. Ao longo do tempo começou a desenhar-se uma política ambiental e fiscal consistente, pois verifica-se que houve uma clara intenção de favorecer a eliminação de veículos antigos e criar condições para que esses veículos pudessem ser substituídos por veículos novos, de modo a que o parque automóvel se tornasse menos poluente e mais seguro.

Por isso, o legislador ao formular as novas regras de incidência do IUC em matéria de antiguidade dos veículos, criando a categoria A para os veículos matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do código e a categoria B para os veículos matriculados em

data posterior à da sua entrada em vigor, foi coerente com a política que vinha seguindo há quase seis anos, numa filosofia baseada em fortes preocupações ambientais.

107. A política fiscal adotada de conceder incentivos fiscais na aquisição de veículos novos como contrapartida de os adquirentes dos veículos novos terem entregado um veículo com, pelo menos, dez anos ou de quinze anos de antiguidade, como forma de renovação do parque automóvel e de retirada de circulação de veículos com uma certa antiguidade, ficaria esvaziada, dado que, a manter-se no âmbito do IUC os mesmos critérios de tributação aplicáveis ao parque existente, os veículos usados dos outros 26 EM continuariam a gozar de critérios que não tinham em conta a preocupação ambiental ínsita na maior antiguidade dos veículos, uma vez que assentavam apenas na cilindrada, na voltagem e nos anos de uso.

108. O rejuvenescimento do parque automóvel, que ao longo de vários anos se tinha pretendido efetuar, sofreria um retrocesso pela admissão de veículos usados provenientes dos outros EM em condições fiscais muito favoráveis. Com efeito, tais veículos teriam um benefício adicional representado no facto de serem tributados na admissão em ISV de uma forma menos severa, já com um desagravamento fiscal relativamente ao que era o antigo IA.

109. Na dimensão do grau poluidor também o legislador nacional adotou uma política clara de restrição na admissão de tais veículos, quer em sede de ISV quer de IUC.

A tributação em termos de CO₂ foi sensivelmente agravada para todos os veículos que se afastem dos padrões médios de emissões, à luz dos constantes progressos tecnológicos que se vem fazendo na matéria, tendo na ocasião a referência para esse agravamento sido balizada a partir de emissões superiores a 180 g/Km.

É certo que se pode questionar se o legislador, ao estabelecer os patamares de tributação em função da poluição não poderia ter optado por uma certa proporcionalidade na tributação em vez da acentuada progressividade que passou a caracterizar o regime, de certa forma transformando-o num imposto sufocante.

Com efeito, um grama de dióxido de carbono expelido por um veículo com emissões de 110 g/Km, não é nem mais nem menos poluidor do que o expelido por um veículo com emissões de 200 g/Km, e é um facto que as emissões de CO₂ representam atualmente um valor, com cotação no mercado internacional de emissões, pelo que, o legislador poderia

ter considerado outras formas de tributação que não fossem tão restritivas relativamente aos veículos com elevado grau poluidor ou com uma certa antiguidade, a verdade é que, todavia, não enveredou por esse caminho.

110. Na linha da política fiscal ambiental que já vinha seguindo desde o princípio do século XXI e em matéria que releva basicamente do direito nacional e do seu «*jus imperium*», o legislador entendeu assumir uma posição de forte hostilidade fiscal relativamente aos veículos mais poluidores ou cuja antiguidade pressupõe uma menor segurança rodoviária.

E tem mantido essa coerência dado que paulatinamente tem agravado a tributação dos veículos com maior incidência poluidora, seja por via dos escalões de emissões de dióxido de carbono, seja por via do agravamento da tributação dos veículos a gasóleo, veículos que, para além do CO₂, emitem outro tipo de poluentes, dando expressão ao princípio do poluidor - pagador.

No âmbito do ISV, o escalão de 180 a 250 gramas de CO₂/Km sofreu um agravamento de cerca de 25% e o escalão de mais de 250 gramas de CO₂/Km um agravamento de cerca de 55%, muito por força das Leis n.º 64-B/2011, de 31 de dezembro, e 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Por outro lado, em matéria de cilindrada, apenas os veículos com um escalão de cilindrada superior a 2500 cc sofreram um agravamento no período de cerca de 30%.

O mais recente indicador da consistência dessa política foi a publicação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o OE 2017, o qual, unicamente para os veículos da categoria B matriculados após 1 de janeiro de 2017, criou taxas adicionais de IUC para os escalões de 180 a 250 g/Km e para mais de 250 g/Km, conforme nova redação do artigo 10.º, n.º 2 do CIUC.

111. O facto de um dos pressupostos subjacentes à referida reforma, de contínuo desagravamento do ISV por contraposição ao agravamento do IUC, posição desejada pelas autoridades comunitárias, na prática, ter abrandado ou deixado mesmo de se verificar, pois muito embora os propósitos do legislador se tenham continuado a manifestar nos anos seguintes, designadamente na Lei 64-A/2008, que aprovou o OE 2009, ao introduzir uma regra que pretendia continuar a agravar o IUC na proporção do desagravamento do ISV, em que, segundo o n.º 2 do artigo 10.º do CIUC, a coleta resultante da aplicação da tabela

de taxas deveria ser objeto de uma multiplicação por 1,05 para os veículos adquiridos em 2008 e 1,10 para os de 2009, que em 2010, pela Lei n.º 33/2011 (OE) passou para 1,15, mas cuja redação, nos anos seguintes, passou a ser simplesmente para «2010 e seguintes», não é de molde a considerar afetada essa coerência, pois, à exceção dos veículos mais poluentes, a tributação manteve genericamente uma certa estabilidade, com agravamentos anuais sensivelmente iguais à inflação, ou mesmo sem agravamentos.

112. Assim, não se julga que um imposto de circulação com um elemento de tributação baseado no CO₂ que esteja estruturado em termos de desencorajar a manutenção em circulação de determinadas categorias de veículos usados matriculados após 1 de julho de 2007, por via da onerosidade do respetivo IUC, seja contrário à jurisprudência comunitária quando simultaneamente foram e vão sendo adotadas medidas de incentivo à retirada de circulação de veículos matriculados em data anterior à referida data como contrapartida da aquisição de veículos novos e menos poluentes, de que os mesmos também podem beneficiar.

Esse desencorajamento não é cego, pois visa apenas os veículos que se apresentam à admissão em condições técnicas manifestamente desajustadas à atual evolução científica e tecnológica da indústria automóvel em matéria ambiental.

113. A construção da UE é um processo contínuo, que vai integrando novas abordagens da vida comunitária e, nesse sentido, as interpretações que se vão firmando ao longo do tempo, basicamente em matéria económica, tem de ser confrontadas e compatibilizadas com as novas exigências e perspectivas acolhidas pelos Tratados. Neste caso, encontra-se o artigo 191.º do TFUE que, numa dimensão inovadora, introduz no seio da UE exigências de índole ambiental, para o que convoca todos os EM a prosseguirem objetivos que se integrem ou mesmo ultrapassem tais exigências.

114. A CRP em matéria de direitos e deveres sociais, em termos programáticos, preceitua o dever de um ambiente de vida humana sadio e ecologicamente equilibrado, e conforme o artigo 66.º, n.º 2 alínea h) preconiza que incumbe ao Estado assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção ambiental e qualidade de vida.

O legislador ao agir da forma como tem agido tem em conta o princípio da precaução, e tenta evitar que determinadas situações de poluição dos centros urbanos, já efetivamente ocorridas noutros países, (e também já em artéria central de Lisboa que motivou restrições

de acesso para veículos com uma certa antiguidade), que motivaram medidas de interdição da circulação de veículos ou de circulação alternada em função da matrícula, ou de rarefação por meio de portagens de acesso a esses centros, se possam generalizar também em Portugal, factos amplamente divulgados pela comunicação social, e que respeitam a áreas geográficas tão distintas como algumas cidades do Oriente, designadamente da China, ou simplesmente de países próximos como a França, relativamente à cidade de Paris ou a Espanha relativamente à cidade de Madrid.

115. Ao adotar tais medidas, há subjacente uma notória preocupação de defesa da saúde pública humana, uma vez que há já um largo consenso sobre os malefícios da poluição, a qual é cada vez mais uma ameaça para a saúde das pessoas, ampliando o risco de desenvolvimento de doenças respiratórias, neurológicas, más formações genéticas e até cancerígenas no ser humano, assim como para o próprio edificado o qual é lentamente corroído, por via das substâncias químicas contidas essencialmente no gasóleo.

A CRP no artigo 64.º n.º 1 e 2 alínea b) consagra o direito à proteção da saúde e o dever de a defender e promover para todos os cidadãos, assim como a obrigação de criar condições ambientais que garantam a melhoria sistemática das condições de vida dos cidadãos.

116. Em matéria de saúde pública, muito embora a ação da UE seja complementar das políticas nacionais de cada país, é uma sua obrigação definir e executar políticas de elevado nível de proteção na saúde humana, conforme decorre dos artigos 9.º e 168.º do TFUE, aliás, o mesmo se dirá relativamente à defesa dos consumidores aos quais deve ser assegurado um elevado nível de defesa de proteção da saúde e da segurança, conforme o artigo 169.º n.º 1, pelo que as medidas nacionais tomadas nesta sede, não podem deixar de ser inseridas num objetivo comunitário mais vasto e exigente.

117. O legislador ao instituir um sistema fiscal que penaliza financeiramente de uma forma acentuada os sujeitos passivos que, se mostram pouco sensíveis ou indiferentes à degradação ambiental das condições de vida, e introduzem no consumo veículos, novos ou usados, com níveis elevados de poluição, não faz mais do que procurar dar expressão à preocupação comunitária em matéria ambiental decorrente do TFUE e aplicar o princípio da equivalência, procurando formas de obtenção de receitas adicionais que suportem o acréscimo de despesas ocasionadas pela assistência hospitalar e terapêutica à comunidade em geral, afetada pela circulação desses mesmos veículos. Este princípio deve ser visto

como um *jus aequum* e não como um *principium talionis*, uma vez que não é proibicionista mas simplesmente dissuasor.

118. A questão ambiental, e designadamente «o efeito estufa», é um problema global do planeta, o qual encontrando-se já relativamente identificado, não tem uma resolução consensual, donde as dificuldades encontradas para chegar a um acordo internacional, como sucedeu com o Acordo de Paris, tratado celebrado no âmbito da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a mudança do clima.

119. Num mercado global, os países tem interesses contraditórios difíceis de conciliar, dado que, enquanto uns, procuram produzir com uma minimização dos danos ambientais, outros, em nome da riqueza económica, adiam as soluções ambientais mais sãs até ao limite, dado que as mesmas requerem investimentos vultuosos, que os interesses empresariais só aceitam se tiverem perspectivas de maximizar os proventos, caso que se perspectiva, ao fim de mais de vinte anos, para os veículos elétricos.

O facto de, quer queiramos, quer não, sermos sempre atingidos, ainda que indiretamente, pela poluição produzida algures, não significa que cada país não deva tomar as suas próprias medidas de defesa do ambiente e da saúde e é nessa perspectiva que se justifica que cada país deva fazer ceder os interesses da economia global e aprove normas fiscais mais restritivas na admissão dos veículos ou na sua circulação ou medidas mais gravosas na utilização de determinados combustíveis.

120. Por razões financeiras, económicas e sociais, no estado atual do desenvolvimento comunitário há diferentes sensibilidades a nível dos EM sobre a forma como interpretam a questão ambiental, desde os que veem nos impostos ambientais uma forma de ampliar as receitas fiscais até aos que genuinamente se batem por uma preservação das condições de habitabilidade dos seus povos que herdaram e sempre usufruíram.

121. Nesta matéria a República Portuguesa desenvolveu uma política continuada de desencorajar a manutenção de veículos usados já com um determinado número de anos de antiguidade no mercado nacional, dando incentivos fiscais na introdução no consumo de veículos novos, na modalidade de redução do ISV a pagar como contrapartida dos sujeitos passivos terem dado para abate veículos em fim de vida, prescindindo, assim de receitas, que em condições normais teria cobrado no ato da introdução no consumo.

O abate de veículos nestas circunstâncias teve propósitos ambientais, de redução das emissões poluentes, mas também de substituição de veículos menos seguros por outros tecnologicamente mais apetrechados.

Essa política prosseguiu ao longo da vigência do CIUC com medidas igualmente de purificação do parque automóvel, por via do fomento das aquisições de veículos elétricos, ou híbridos plug-in, neste caso com entrega para abate de veículo com mais de dez anos, de que são exemplo o Decreto-Lei n.º 39/2010, de 26 de abril e a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

122. Nesta perspetiva, o Tribunal Arbitral considera que os objetivos e a estruturação do imposto tal como foram concebidos para o IUC e tem vindo a ser aplicados não podem ser entendidos como uma forma de desencorajar a admissão de veículos usados provenientes de outros EM, uma vez que os veículos existentes no mercado nacional foram eles próprios objeto de medidas de encorajamento a sair do parque automóvel, por via da destruição, pelo que, numa interpretação conjugada dos artigos 110º e 191º e seguintes do TFUE, se julga que a legislação portuguesa em sede de IUC está conforme e é compatível com o direito comunitário.

123. É admissível que por razões ambientais, devidamente evidenciadas, veículos da mesma marca, modelo e antiguidade, que já se encontrem matriculados possam ser tributados em sede IUC de forma diferenciada relativamente a outros que venham a ser admitidos à matrícula em território nacional.

A inexistência de uma política ambiental comum a nível da UE, com parâmetros devidamente fixados em matéria do que pode ser consentido ou considerado razoável em termos de admissibilidade de poluição automóvel, não pode impedir que um EM tome as suas próprias medidas tendo em vista defender o seu próprio ambiente e a saúde pública dos que habitam no seu espaço territorial.

124. As eventuais discriminações decorrentes desta interpretação devem ser vistas como meramente colaterais relativamente aos objetivos prosseguidos.

Com efeito, entre os veículos com elevado grau poluidor, existem alguns de elevado interesse histórico e museológico e o legislador não acautelou suficientemente a memória da história automóvel, pois apenas reserva isenção do IUC para os veículos com mais de

20 anos que constituam peças de museus públicos, desde que só ocasionalmente sejam objeto de uso e não efetuem deslocações anuais superiores 500 quilómetros.

Mesmo os veículos considerados históricos na terminologia da Fédération Internationale des Vehicules Anciens (FIVA), que foram produzidos há mais de 30 anos e preservam as suas características originais, e não são usados para a função do transporte diário, acabam por ver limitada a sua admissão em território nacional, dado que implicam dispêndios em IUC muito acima do que pode ser considerado razoável.

Há uma desvalorização do parque museológico automóvel, que cada vez mais fica circunscrito aos veículos matriculados em território nacional, tanto os de antes de 1981, que estão excluídos do IUC, como os admitidos até 2007, em que pagam IUCs relativamente reduzidos, dada a sua antiguidade.

No entender do Tribunal Arbitral trata-se essencialmente de uma questão de política cultural interna, que apenas de forma muito marginal afeta o comércio entre os EM, designadamente a atividade de algumas leiloeiras e de alguns colecionadores, cujo acesso à venda no mercado nacional de veículos de interesse histórico é restringido, não por via dos impostos cobrados aquando da matrícula mas por via dos impostos que recaem sobre a circulação, dado que estes veículos são bem sinalizados, até pelos respetivos preços de aquisição, de que não se tratam de veículos de utilização corrente e cidadina.

125. A mesma colateralidade se aponta à atividade do funcionamento dos centros de destruição. Contrariamente ao que se verificava no início da atividade dos referidos centros, em que havia uma simples destruição, com aproveitamento praticamente apenas dos metais, existe atualmente uma reciclagem alargada dos componentes e peças dos veículos, sendo uma atividade económica como qualquer outra.

As restrições à entrada de veículos usados, naturalmente mais próximos do fim de vida útil e conseqüentemente da destruição, são suscetíveis de condicionar a atividade dos referidos centros, dado que os referidos veículos são a matéria-prima de que se abastecem.

126. Nestes termos, e encontrando uma resposta para a alínea b), do n.º 33.º, uma interpretação que permita que no conceito da palavra «matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do presente código» como sustentam os Requerentes, seja incluído todo e qualquer veículo matriculado noutra país de outro EM, frustraria a intenção do legislador em reduzir gradualmente um parque constituído por veículos cuja admissão não

teve preocupações ambientais, e sonharia a possibilidade de cada país poder manter ou introduzir medidas de proteção reforçadas, na condição de não se revelarem incompatíveis com os Tratados.

A recondução dos veículos usados admitidos de outros EM à categoria A implicaria que um parque automóvel europeu de usados continuasse a ter condições fiscais muito favoráveis para escoar os seus veículos em fim de vida, adiando de forma significativa em Portugal todos os efeitos ambientais que se tinha pretendido alcançar com a concessão de benefícios fiscais ao abate de veículos.

127. O desejo expresso na exposição de motivos da apresentação do CIUC de ser infundida no imposto a lógica ambiental de que ele vinha carecendo, pondo termo a um sistema de tributação que alimentou a manutenção em circulação de veículos em fim de vida e a conversão ao gasóleo do parque automóvel nacional, com grave prejuízo para o nosso ambiente e política energética, não seria alcançado, pois haveria condições para o parque nacional de veículos rececionar continuamente veículos de elevado grau poluidor e de condições de segurança rodoviárias inferiores.

c) Valor jurídico da instrução de serviço

128. Os Requerentes suscitam a questão do vício de violação de lei, por violação do princípio da boa-fé, conforme artigos 55º e 68.º A da LGT e artigos 266º n.º 2 e 204º da CRP.

Nos termos do artigo 68.º A, da LGT sobre «Orientações genéricas» a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

As instruções vinculativas têm de se circunscrever ao quadro legal aplicável, não podendo, em nenhuma circunstância, revelarem-se como substitutivas do que foi legalmente estabelecido pelo poder legislativo.

129. Uma reforma da fiscalidade automóvel, com a profundidade como a que foi levada a cabo, suscita sempre algumas questões e dificuldades de implementação para as quais, os serviços tributários devem encontrar uma resposta.

É neste contexto que este Tribunal Arbitral, no domínio do IUC, interpreta a emissão da Instrução n.º .../2008 por parte da extinta Direção-Geral dos Impostos, a qual, foi emitida, logo no primeiro mês de vigência do IUC, e aparentemente não terá sido de divulgação apenas pelos serviços.

130. A supressão da norma que constava do artigo 9.º do DL n.º 143/78 não se deveu a um lapso ou mero esquecimento do legislador, mas sim ao propósito de no âmbito da nova tributação em sede de IUC, relativamente à contagem da antiguidade dos veículos usados, a mesma se iniciar apenas com a respetiva matrícula do veículo em Portugal.

131. Todavia, na medida em que o legislador pretendeu manter inalterados para o parque automóvel existente à data da entrada em vigor do CIUC, todos os pressupostos da tributação que enformavam os anteriores regimes do IMV e do ICa, a não transposição da norma terá suscitado dúvidas quanto à contagem da antiguidade dos veículos usados já matriculados.

De facto, se havia a intenção de não modificar o quadro legal aplicável ao parque existente, não fazia sentido que, no que toca à contagem da antiguidade global dos veículos, não fosse feito uso do mesmo sentido interpretativo que sempre tinha sido dado no âmbito dos impostos revogados, aliás, no entender do Tribunal Arbitral o interesse na contagem tinha a ver unicamente com o primeiro imposto de circulação que fosse pago, dado que nos restantes anos, a partir do momento em que os veículos tinham tido uma matrícula nacional e a mesma passou a constar dos livretes ou dos documentos únicos de circulação, não fazia qualquer sentido alterar o critério de contagem, e recorrer a informação que constava nas «Anotações», sob pena de aplicação retroativa de norma fiscal desfavorável aos interessados. Por isso, o interesse da publicação da referida instrução de serviço em termos temporais foi muito circunscrito.

Nunca houve necessidade de o legislador, enquanto critério de contagem, providenciar, posteriormente, pela sua inserção no texto legal, delimitando com maior clareza o respetivo campo de aplicação e dissipando quaisquer dúvidas, dado que o interesse da mesma esgotou-se praticamente no primeiro ano de aplicação da lei.

132. Se a mesma tivesse sido publicada com o sentido dado pelos Requerentes, não teria havido qualquer justificação para que nos seis meses subsequentes à entrada em vigor do CIUC, contribuintes portugueses que admitiram veículos usados tivessem ido apresentar

várias queixas na CE, por suposta violação do direito comunitário, ou seja, tendo havido divulgação pública da referida instrução de serviço, seria estranho que os referidos contribuintes a não tivessem sabido interpretar e reclamar a sua aplicação à Requerida. Na época a comunicação social deu grande relevo à apresentação dessas queixas, por supostamente configurarem ilegalidades da tributação automóvel portuguesa.

Essas queixas viriam a motivar a abertura de um processo de infração por parte das autoridades comunitárias.

Esse processo teve seguimento com a CE a revelar a sua preocupação sobre as consequências da aplicação da referida legislação em julho de 2008, a que as autoridades portuguesas deram resposta em novembro desse mesmo ano, sem que alguma vez se tivessem reportado à referida instrução, a qual, só por si, se fosse mencionada, resolveria de imediato todas as questões que se levantavam com a eventual inobservância do direito comunitário e teria evitado chegar-se à emissão de um parecer fundamentado, como de facto veio a suceder.

133. A redação da referida instrução de serviço pode não ter sido a mais feliz, pois faz uma generalização da «Data a considerar para efeitos de pagamento do IUC dos veículos inicialmente matriculados ou registados no estrangeiro», sem fundamento bastante.

Embora não se conheça a informação de serviço, a qualificação como retificação da instrução IUC n.º .../2008, de 20.02.2015, que foi divulgada por um *mail* da DSIMT, ao se assumir como retificação, é suscetível de transmitir a ideia de que a referida instrução estava errada e seria agora corrigida, produzindo, conseqüentemente, efeitos apenas para o futuro, o que também não terá sido muito feliz.

Uma sucessão de infelicidades que, citando o Prof. Doutor Sérgio Vasques (n.º 61), é testemunho da sorte legislativa que geralmente cabe aos impostos pobres.

134. O facto de, eventualmente por uma menor clareza, os Requerentes a interpretarem num determinado sentido não significa que a mesma não tenha cumprido a sua função intrínseca.

Os funcionários de um serviço de finanças local foram conduzidos a fazer uma interpretação semelhante, por aquilo que consideraram dever ser um dever de acatamento da instrução de serviço e não por estarem convencidos da sua bondade interpretativa.

Todavia, a melhor prova, de que a doutrina da referida instrução de serviço não correspondia à interpretação dos requerentes, assim como também à dos serviços de finanças local, é o facto dos veículos nestas circunstâncias, isto é, possuidores de uma anterior matrícula no estrangeiro e matriculados a partir de 1 de julho de 2007, serem liquidados, de forma centralizada a nível dos serviços centrais, com base numa interpretação contrária. O próprio serviço de finanças local, para efetuar uma suposta correção do imposto, teve de remeter o processo para o respetivo serviço técnico normativo (central), dado que não conseguia agir no sistema.

135. A extinta Direção-Geral dos Impostos integrou de pleno direito o GT que elaborou o projeto de reforma, e fez um acompanhamento dos referidos trabalhos, pelo que, muito embora a instrução de serviço, em termos comunicacionais, seja dúbia e não totalmente esclarecedora, a verdade, é que, não é *contra legem* e, desde o primeiro momento, nunca esteve em causa a interpretação da legislação nos termos que agora considera retificados.

136. Concordamos com a Requerida, quando na sua resposta, afirma que a AT está adstrita ao cumprimento do princípio da legalidade enunciado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP e concretizado nos artigos 55.º da LGT e no artigo 3.º do CPA, só podendo agir com fundamento na lei e respeitando os seus limites, pelo que está adstrita ao rigoroso cumprimento dos preceitos legais aplicáveis na matéria, tendo atuado e decidido de acordo com o previsto legalmente.

137. Por isso, e respondendo à questão colocada na alínea c) do n.º 33.º, o Tribunal Arbitral não considera que tenha ocorrido o vício da violação de lei consubstanciado na inobservância do princípio da boa-fé, conforme sustentam os Requerentes.

AUDIÇÃO PRÉVIA

138. Os Requerentes suscitam também a questão das decisões em causa, todas elas, e as liquidações de IUC de 2015, da viatura ...-... -... (doc.n.º19 e 20), não terem cumprido o direito de audição prévia, previsto em caso de projeto de indeferimento, e antes de uma liquidação oficiosa, ao abrigo do art.º60 n.º1 b) da LGT (nos doc.n.º19 e 20), sendo certo que no caso do 1º autor, no despacho em causa (ver doc.nº6), nenhum fundamento foi invocado, e o fundamento invocado quanto ao 2º autor, foi o seguinte:

“... com dispensa do exercício do direito de audição previsto no art.º 60.º da LGT, uma vez que a decisão se fundamenta na interpretação das normas legais aplicáveis aos factos e argumentos aduzidos pela Recorrente [aI. a) do n.º 3 da Circular n.º13/1999, de 08 de julho].”

139. O Primeiro Requerente afirma que não possui acesso ao portal das finanças, pelo que não teve possibilidades de proceder à autoliquidação do IUC, via Internet, tendo sido notificado por ofícios relativamente às liquidações oficiosas de IUC para os anos de 2014 e 2015.

Sem se entrar na análise da natureza de ser ou não imposto autoliquidado, o legislador não obriga a que se recorra à Internet para liquidar o imposto, pois, tratando-se de um particular, conforme o artigo 16.º n.º 3 do CIUC «A liquidação do imposto pode ainda ser feita por qualquer serviço de finanças, em atendimento ao público, sempre que o sujeito passivo o solicite ...», pelo que o Primeiro Requerente teve sempre possibilidades de atempadamente se inteirar dos montantes a pagar e das normas legais aplicáveis, conformando-se, ou não, com o respetivo pagamento.

Os montantes a pagar são aqueles que o legislador fixa periodicamente em lei devidamente publicada, de que cujo desconhecimento ou ignorância não pode tirar aproveitamento.

O facto de não o ter feito, é que implicou a reação da Requerida em promover a audição prévia, dando-lhe um conhecimento pormenorizado dos elementos em que se baseava para cobrar o imposto, no sentido de conhecer das razões em não o ter feito.

140. Com a realização das audições prévias aos Requerentes, os procedimentos tributários seguiram o seu curso normal, com o acolhimento ou a rejeição da argumentação apresentada para a não liquidação e pagamento.

O direito de audição foi exercido no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º, pelo que a sindicância da legalidade da tributação teria de ser apurada em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial. Donde, se considerar não ter ocorrido qualquer vício de violação de lei.

Ainda assim, os Requerentes embora não concordando, compreensivelmente, com as liquidações que foram efetuadas, sempre tiveram noção das razões porque as mesmas foram realizadas.

VII – JUROS INDEMNIZATÓRIOS

141. A solução a que chegou este tribunal arbitral em sede de apreciação das impugnações, prejudica a apreciação do pedido no que respeita ao pagamento de juros indemnizatórios.

VIII - CUSTAS PROCESSUAIS

142. 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) preceitua que na decisão arbitral conste a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral.

IX - DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral Singular decide o seguinte:

- 1) Julgar improcedentes os pedidos de declaração da ilegalidade das liquidações de IUC objeto dos presentes autos, salvo os que de que não se conheceu de mérito mencionados no n.º 31.
- 2) Manter na ordem jurídica os atos impugnados.
- 3) Julgar improcedente o pedido de restituição das importâncias pagas e o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor dos Requerentes.
- 4) Condenar os Requerentes no pagamento das respetivas custas processuais.

Nos termos do disposto no artigo 97.º A, do CPPT, 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 € 5589,84 (cinco mil quinhentos e oitenta e nove euros e oitenta e quatro cêntimos), importância correspondente à soma das impugnações cuja anulação foi requerida.

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 pelos Requerentes.

Notifique-se.

Lisboa, 12 janeiro de 2017.

O Árbitro Singular

António Manuel Melo Gonçalves

ⁱ A Lei n.º 65/90, de 28 de dezembro, alterou a denominação para «Imposto Municipal sobre Veículos».

ⁱⁱ No início de abril de 1999 esteve agendada na Assembleia da República uma sessão para discussão de uma proposta de lei do Governo sobre reforma da fiscalidade automóvel, que não se realizou devido a um imponderável acontecido nesse dia (falecimento do deputado Krus Abecassis). Gorou-se o agendamento de nova data antes do fim da sessão legislativa.

Também em 2001, houve projetos legislativos, que não se concretizaram em razão de mudanças inopinadas de Governo, que podem ser consultados em livro publicado pela Almedina, em março de 2002, com o título «Anteprojecto das reformas da tributação automóvel e do património».

ⁱⁱⁱ Despacho Conjunto n.º 290/2006, de 27 de março de 2006, (2.ª série), dos Ministros de Estado e das Finanças e do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional,

^{iv} in «Interpretação e aplicação das leis», Arménio Amado – Editor, Sucessor Coimbra 1978 – página 146.

^v Pode ser consultado em http://impostosobreveiculos.info/proposta_de_lei_118X.pdf.

^{vi} in «O Direito, Introdução e Teoria Geral», Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, página 362.

^{vii} Bélgica – 0,13; Alemanha 0,00; Dinamarca – 1,54; Espanha 0,19; Grécia 0,58; França 0,10; Itália – 0,05; Irlanda 0,76; Luxemburgo 0,00; Holanda 0,62; Portugal 0,87; Áustria 0,13; Finlândia 0,49, Suécia – 0,12 e Reino Unido 0,00.

^{viii} Bélgica – 0,41; Alemanha 0,40; Dinamarca – 0,45; Espanha 0,21; Grécia 0,29; França 0,18; Itália – 0,08; Irlanda 0,65; Luxemburgo 0,07; Holanda 0,45; Portugal 0,12; Áustria 0,20; Finlândia 0,31, Suécia – 0,25 e Reino Unido 0,57.

^{ix} Em matéria de «Car Registration Tax», relativamente a 2002, em percentagem do total de tributação, os dados eram os seguintes: Bélgica 0,2; República Checa – não disponível; Dinamarca 2,2; Alemanha não disponível; Estónia 0,1; Grécia 1,4; Espanha 0,5; França não disponível; IE 0,7; Itália 0,2; Chipre 0,5; LV 0,4; Lituânia não disponível; Luxemburgo não disponível; Malta 3,7; Hungria 0,1; Malta 3,7; Holanda 1,6; Áustria 0,5; Polónia -; Portugal 2,5; Eslovénia 0,6; Eslováquia não disponível; F 2,3, Finlândia não disponível; Suécia não disponível; e Reino Unido não disponível, sendo a média aritmética numa UE a 15, de 1,2, e numa UE a 25, de 1,1.

Em matéria de «Annual Circulation Tax», os dados eram os seguintes: Bélgica 1,0; República Checa não disponível; Dinamarca 1,2; Alemanha 0,9; Estónia não disponível; EL 1,3; Espanha 0,6; França 0,1; IE 0,8%; Chipre não disponível; LV 0,7; Lituânia não disponível; Luxemburgo 0,3; Hungria 0,1; Malta 5,2; Holanda 1,7%; Áustria 1,3; Polónia -; Portugal 0,1; Eslovénia não disponível; Eslováquia não disponível; Finlândia 0,7; Suécia 0,6; Reino Unido 1,2; sendo a média aritmética numa UE a 15, de 0,8, e numa UE a 25, de 1,0.

^x In «Separata da Revista Fiscalidade», Edição do Instituto Superior de Gestão – 2002, «A Reforma da Tributação Automóvel: problemas e perspetivas», página 63.

^{xi} Após a publicação da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, que aprovou o CISV, as medidas de abate de veículo em fim de vida cessaram, muito embora a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovara o OE 2010, ainda tenha promovido reduções de 750 e 1000 euros no ISV na compra de veículos automóveis cujo nível de emissões de CO₂ não ultrapassasse os 130 g/Km, desde que os respetivos adquirentes tivessem dado para destruição, veículos com, entre dez e quinze anos, e mais de quinze anos de antiguidade, respetivamente.

^{xii} O imposto de circulação foi objeto de uma reforma na Alemanha com contornos muito semelhantes em 1 de julho de 2009. A par de uma taxa base diferenciada, (cerca de quatro vezes inferior para os veículos a gasolina relativamente aos veículos a gasóleo), tem uma taxa linear de 2 € por g/Km, com a particularidade dos veículos com mais baixas emissões de dióxido de carbono não pagarem imposto de circulação (iniciou-se em 120 g/Km, passou para 110 g/Km, e mais tarde, a partir de 2014, foi reduzida para 95 g/Km).

Todavia, os veículos que tinham sido registados antes de 1 de julho de 2009 continuaram a manter a tributação em imposto anual de circulação segundo os escalões de emissões e a cilindrada que então vigoravam.

^{xiii} Conforme são definidos no Anexo I da diretiva do Conselho 70/156/EEC, alterada pela diretiva da Comissão 2004/104/EC.

^{xiv} Estatísticas do setor automóvel da Associação do Comércio Automóvel de Portugal – ACAP, Edição de 2016.