

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 507/2017-T

Tema: IUC – Incidência Objectiva.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º..., com residência na Rua..., n.º ... -..., ...-... ... VNG, proprietário do veículo automóvel com a matrícula ..., veio, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT ou Requerida, com vista à declaração de ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico apresentado e consequente anulação dos actos de liquidação de IUC identificados nos autos, relativos aos anos de 2016 e 2017, no valor de €418,90.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 14 de Setembro de 2017.

Nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 6 de Dezembro de 2017.

A AT respondeu por excepção e defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em face do teor da matéria contida nos autos, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Por decisão de 5 de Fevereiro de 2018, foi decidido efectuar o reenvio prejudicial para o TJUE tendo por objecto a seguinte questão:

O direito da União Europeia, designadamente o artigo 110.º do TFUE, opõe-se a que uma norma fiscal, como o artigo 2.º, n.º 1 a) e b) do Código do IUC, tribute de forma agravada veículos da mesma marca, modelo, modo de combustão e antiguidade, em razão de terem sido admitidos à matrícula noutros Estados-Membros?

O TJUE pronunciou-se sobre esta questão no acórdão de 17 de Abril de 2018, proferido no processo n.º C-640/17, nestes termos:

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

Considerando que a AT invocou a excepção de ilegitimidade passiva e de incompetência do Tribunal em razão da matéria serão previamente analisadas as mencionadas questões-prévias.

II. QUESTÕES-PRÉVIAS

A – DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AT

Alega a AT que o Requerente deduz como pedido, a condenação da AT na anulação liquidação de Imposto Único de Circulação dos anos de 2016 e 2017, fundando o referido pedido no facto da viatura ter sido erroneamente enquadrada na categoria B, o que equivale ao pagamento de um valor superior ao do seu enquadramento na categoria A. Daqui resulta, a existência de um premente interesse em agir – contradizer do Instituto da Mobilidade e Transportes, I.P. (IMT), no presente pleito, uma vez que só o IMT poderá dispor do conhecimento dos factos relativos à integração dos veículos nas diferentes categorias.

Concluindo, por isso, a AT que deve considerar-se procedente a excepção invocada e absolver-se a entidade pública demandada da instância, ao abrigo dos artigos 89.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e do artigo 576.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

Sucedo que, de acordo com a petição arbitral apresentada, o Requerente requer a anulação dos actos de liquidação de IUC nos autos identificados e sustenta tal pedido no facto do veículo com a matrícula ... não se encontrar enquadrado no escalão de IUC correcto.

Assim, estamos perante um pedido próprio do meio processual utilizado e que consiste na anulação dos actos de liquidação subjacentes à decisão de indeferimento impugnada, sendo a causa do pedido identificado pelo Requerente – um erro de direito – isto é, a errónea qualificação do veículo *sub judice* que consta dos actos de liquidação emitidos pela AT e notificados ao Requerente.

Entende-se, por isso, que não se verifica a excepção de ilegitimidade passiva invocada pela AT.

B – DA INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA EM RAZÃO DA MATÉRIA

A AT alega na sua resposta que o acto objecto do litígio não pode ser qualificado como um acto de fixação da matéria tributável que dá origem à liquidação de tributo para efeitos da alínea b), do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, entendendo que o que se confronta aqui é o enquadramento na categoria A e não na categoria B do veículo automóvel.

Conclui, por isso, a AT que o meio próprio para impugnar estes actos, que não comportam a apreciação da legalidade de actos de liquidação e que também não são actos de fixação da matéria tributável ou da matéria colectável não é a impugnação judicial mas sim a acção administrativa especial, devendo, portanto, ser julgada procedente a excepção de incompetência absoluta do foro arbitral.

Ora, de acordo com o disposto nos artigos 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e 101.º do Código de Processo Civil (“CPC”), subsidiariamente aplicáveis *ex vi* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a determinação da competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

Em consequência, tendo em conta que a procedência da excepção invocada pela AT, a verificar-se, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas, importa delimitar o âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária e aferir se a competência do tribunal abrange, ou não, o acto de enquadramento do veículo automóvel.

Assim, antes de mais, importa atender ao disposto no n.º 1 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, segundo o qual o Governo foi autorizado “*a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*», devendo, segundo o seu n.º 2, “*constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.*”

Concretizando a referida autorização legislativa, o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art. 2.º*” fazendo “*depende a vinculação da administração tributária de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*” (Vide a fundamentação do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 76/2012).

O âmbito da jurisdição arbitral tributária ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a)).

Através da Portaria de Vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril), o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e Justiça, vinculou os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade, resultante da fusão de diversos organismos.

Nesta Portaria, estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Dispõe o artigo 2.º da Portaria de Vinculação:

Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”*

Da análise da petição arbitral conclui-se que o pedido apresentado pelo Requerente não diz respeito ao enquadramento do veículo automóvel, nem à fixação da matéria tributável, como alega a AT, mas sim à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação IUC juntos aos autos.

Em face do exposto, sendo o pedido principal deduzido pela Requerente respeitante à declaração de ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico apresentado e consequente anulação dos actos de liquidação de IUC subjacentes, conclui-se pela improcedência da excepção suscitada pela AT, relativa à incompetência absoluta deste tribunal arbitral em razão da matéria.

Não ocorrem quaisquer nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

III.MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) No dia 14 de Setembro de 2006, o Requerente procedeu à compra e registo de um veículo da marca ..., modelo..., ao qual foi atribuído a matrícula ..., em Espanha;
- b) Em Agosto de 2016, o Requerente veio viver para Portugal, tendo procedido à respectiva legalização, com o pagamento de todos os impostos, inclusive o Imposto Sobre Veículos (ISV), do veículo adquirido em Espanha acima identificado;
- c) Em Portugal, ao veículo com a matrícula ... foi atribuída a matrícula ...;
- d) O Requerente procedeu à auto-liquidação de IUC n.º 2016 ... e n.º 2017 ..., referente ao seu veículo com a matrícula ..., ao qual foi atribuído o escalão B, num total de €418,90, relativos aos anos 2016 e 2017;
- e) A 9 de Março de 2017, o Requerente apresentou reclamação graciosa para o Chefe de Serviço de Finanças dos actos de liquidação acima identificados;
- f) A 21 de Março de 2017, a reclamação graciosa apresentada foi indeferida;
- g) A 8 de Junho de 2017, o Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

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

IV.MATÉRIA DE DIREITO

Em face da matéria de facto apurada, para determinar a legalidade dos actos de liquidação de IUC *sub judice*, torna-se relevante responder às seguintes questões de Direito:

- a) Em matéria de incidência objectiva, relativamente aos automóveis ligeiros de passageiros usados provenientes de outros Estados-Membros (EM), que tiveram uma matrícula inicial anterior dada por esses Estados, qual é a data da 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 Código do IUC;

- b) É compatível com o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), designadamente o artigo 110.º, o disposto no artigo 2.º, n.º 1 a) do Código do IUC, interpretado no sentido de tributar 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, em Portugal, após a entrada em vigor do Código do IUC.

A este propósito defende a Requerente, sinteticamente, o seguinte:

- a) De acordo com o n.º 1 do artigo 6.º do Código do IUC “o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo.”
- b) O veículo, objecto de tributação é propriedade do Requerente, desde o dia 14-09-2006, sendo, salvo o devido respeito, completamente perverso transformar um veículo com uma dezena de anos, num veículo novo, neste caso sendo alegadamente do ano 2016, para efeitos de liquidação de imposto único de circulação;
- c) Outros cidadãos contribuintes que têm um veículo da mesma marca, modelo, cilindrada, e do mesmo ano, mês e dia, e sempre tiveram a mesma matrícula nacional, estão bem classificados na Categoria A de IUC, por terem matrícula anterior a 1 de Julho de 2007, sendo por isso uma grave violação do princípio da igualdade tributária;
- d) O veículo aqui em questão foi efectivamente matriculado pela primeira vez no ano de 2006, que é o que releva em face da lei vigente (matriculado antes ou depois de 1 de Julho de 2007 e em função disso integrar as categorias A ou B de IUC, respectivamente);
- e) Da lei resulta que o imposto incide sobre veículos matriculados ou registados em Portugal (estando excluídos os matriculados ou registados por exemplo em Espanha), mas ao contrário do que é referido pela Fazenda Pública e pela decisão ora posta em crise, a Lei já não refere na alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 2º do

- CIUC que o ano da matrícula se refere por referência ao Estado Português e bem, na óptica da Douta Jurisprudência que vem sendo praticada pelos Tribunais, nomeadamente os Tribunais Administrativos e Fiscais de Braga e do Porto, no âmbito das respectivas Sentenças, transitadas em julgado, proferidas em situações análogas e da mesma questão de direito;
- f) Faz todo o sentido que a norma de incidência objectiva se refira aos veículos matriculados em Portugal, pois sempre seria possível considerar-se todos os veículos que circulassem em Portugal (independentemente de terem sido registados ou não em Portugal) estariam no âmbito da incidência objectiva da norma — não sendo tal claramente a vontade do legislador;
- g) Seria violador do direito sufragar o entendimento do Serviço de Finanças de que o que conta é a data de matrícula no Estado Português, pois se assim se entendesse, estaria o Estado Português a tratar de forma diferente dois veículos exactamente iguais mas a diferenciá-los em função da nacionalidade da primeira data de matrícula;
- h) Nesta conformidade, o veículo em causa não se encontra incluído na norma de incidência objectiva da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IUC, mas sim nos elementos de exclusão da norma de incidência objectiva - da alínea a), ou seja, o veículo em questão nos presentes autos, não se encontra sujeito à norma de incidência objectiva tal como consta da liquidação impugnada, uma vez que o veículo foi matriculado pela primeira vez no ano de 2006, muito antes de 1 de Julho de 2007, sendo por isso da categoria A de IUC;
- i) Subsiste, desta forma, uma errada aplicação da Lei, uma vez que o veículo com a matrícula ..., deveria ter sido tributado com base na alínea a), do n.º 1 do artigo 2.º - e não na alínea b), do n.º 1 do artigo 2.º -, por referência ao n.º 1 do artigo 6.º do Código do IUC;
- j) A interpretação dada à norma aqui em questão, e que no fundo decidiu que ao veículo ... deveria ser aplicada a categoria B, é incompatível com o direito comunitário, especificamente com o artigo 110.º do TFUE, porquanto impõe uma agravamento fiscal em sede de IUC aos residentes fora do território nacional – *com a agravante do autor ter nacionalidade portuguesa e há data da legalização ter*

- também residência portuguesa* – aquando da legalização do veículo neste país, apesar de o mesmo se encontrar já matriculado num país membro da EU, muito antes da legislação aplicada ao caso concreto ter entrado em vigor e onerando exponencialmente, em razão da nacionalidade, um bem semelhante a um outro nacional, este último excepcionado, e logo desonerado, pela mesma legislação;
- k) A administração tributária, na liquidação impugnada, interpretou este n.º 2 como aplicando-se apenas a veículos com matrícula portuguesa anterior a 1 de Julho de 2007, entendendo que, em relação a veículos semelhantes - *marca, modelo, cilindrada, níveis de poluição, etc* - a data de primeira matrícula num país membro da EU, no caso Espanha, mesmo que anterior aquela data, nada relevava para a decisão de ser enquadrado na categoria A ou B respectivamente, e, de forma absolutamente discriminatória faz “*vista grossa*” e transforma um veículo com mais de 10 anos num outro absolutamente novo, para efeitos de tributação em sede de IUC, onerando-o substancialmente, como já se disse cerca de 6 vezes mais;
- l) Este entendimento consubstancia-se num tratamento fiscal diferenciado em razão da nacionalidade do bem, o que traduz violação de lei;
- m) Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, existe violação do artigo 110.º do TFUE sempre que a tributação dos automóveis importados e a que incide sobre os automóveis nacionais similares – como o caso em análise - seja calculada de forma diferente e com base em critérios diferentes, conduzindo a uma tributação superior do produto importado;
- n) Esta questão é absolutamente coincidente com a aqui levada a tribunal arbitral, porquanto, o cálculo realizado para a tributação do IUC do veículo ..., teve por base critérios diferentes, conduzindo a uma tributação muito superior do veículo em questão, uma vez que não levaram em conta a sua antiguidade - *data de matrícula anterior à norma aplicada* - em contraste com os veículos de matrícula portuguesa que, como já foi dito, ficaram excepcionados da norma porque têm data de primeira matrícula anterior a 1 de Julho de 2007;
- o) O que tudo poderá e deverá ser corrigido por via da presente intervenção arbitral e a bem da desejada Justiça, atribuindo-se a adequada Categoria A em sede de Imposto Único de Circulação ao veículo

Por sua vez a AT alega, em síntese, o seguinte:

- a) A AT entende que as liquidações de IUC que o Requerente pretende impugnar, não consubstanciam qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação do veículo automóvel, agora em apreço;
- b) É que, o princípio da igualdade não impede a distinção, tendo contudo de ter a preocupação de que a estatuição, ao ser diversa, não seja discriminatória, sendo que o IUC é aplicável de uma forma indistinta a todos os casos em que se verificam os pressupostos de facto e de direito;
- c) O elemento decisivo para aferir da violação do princípio da igualdade quando se estabelecem distinções é a ratio da norma, pois nesta se fundará, ou não, a razoabilidade da diferenciação de tratamento;
- d) Desta forma, não assiste razão ao Requerente quanto à alegada discriminação negativa entre veículos matriculados noutra Estado Membro e os matriculados em território nacional;
- e) O TFUE, no seu artigo 110.º, constitui um complemento das disposições relativas à supressão dos direitos aduaneiros e dos encargos de efeito equivalente;
- f) No Orçamento de Estado 2011, foi alterada a legislação relativa ao cálculo do Imposto sobre Veículos a aplicar aos veículos importados (lei nº 55-A/2020 de 31/12), pelo que a redução que os usados importados tinham consoante a idade no que dizia respeito à cilindrada, também passou a incidir sobre a componente ambiental, não havendo qualquer violação ao TFUE ou a outra norma da União Europeia;
- g) A liquidação dos IUC em apreço resultam da aplicação das normas do Código do IUC, de igual forma, a todos os veículos matriculados em Portugal.
- h) Do disposto no artigo 2.º, n.º 1 e do artigo 3.º do código do IUC resulta que, na situação em apreço, quer em termos de incidência objectiva, quer em termos de incidência subjectiva, o veículo automóvel..., propriedade do Requerente, preenchia os pressupostos de tributação em sede de IUC, pelo que, não existindo causa de

exclusão de tributação em sede de IUC, a AT emitiu, e bem, as liquidações n.º 2016... e 2017..., que ora se impugna.

Vejamos o que deve ser entendido.

a) Da Interpretação do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IUC

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os princípios gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

“1. A interpretação 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.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Estabelece-se, assim, que são três os elementos de interpretação da Lei, a saber: o elemento literal, o elemento histórico e racional e o elemento sistemático.

Atendendo antes de mais à letra da Lei importa saber que o artigo 2.º, n.º 1 do Código do IUC dispõe o seguinte:

“Artigo 2.º

Incidência objectiva

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 2500 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 2500 kg, matriculados em data posterior à da entrada em vigor do presente código;

c) Categoria C: Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afectos ao transporte particular de mercadorias, ao transporte por conta própria, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades;

d) Categoria D: Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2500 kg, afectos ao transporte público de mercadorias, ao transporte por conta de outrem, ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades;

e) Categoria E: motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada, matriculados desde 1992; (Red. dada pelo artigo 68º da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro)

f) Categoria F: Embarcações de recreio de uso particular com potência motriz igual ou superior a 20 kW, registados desde 1986;

g) Categoria G: Aeronaves de uso particular.”

No que respeita à base tributável, o artigo 7.º do Código do IUC dispõe 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) ...”

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.

O artigo 10.º do Código do IUC 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 colecta, 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.

Na Decisão do CAAD n.º 243/2016-T, de 12 de Janeiro de 2017, que acompanhámos em parte, interpreta-se a base legal em discussão, atendendo aos vários elementos de interpretação, nos seguintes termos:

“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,^{li} aplicável aos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos.

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. ^[iii]

Sucedem 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), ^{liii} 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, ^{liv} 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.

(...)

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 excecionalmente elevada, quando comparada com a que existe noutros países, é excecionalmente 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 Kioto, 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 conseqüentemente 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.

(...)

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. “

Em suma: com base no artigo 9.º do CC, considera-se que todos os elementos de interpretação (literal, histórico e sistemático) apontam no sentido de que o artigo 2.º, n.º 1, do Código do IUC, na redacção aplicável à data dos factos tributários, 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, não considerando a situação dos veículos que possam já ter tido uma anterior matrícula dada noutros países da União Europeia.

b) Compatibilidade com o direito comunitário do artigo 2.º, n.º 1 do Código do IUC

Defende o Requerente que a interpretação dada à norma aqui em questão, e que no fundo decidiu que ao veículo ... deveria ser tributado como veículo da categoria B, é incompatível com o direito comunitário, especificamente com o art.º 110^{o1} do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, porquanto impõe uma agravação fiscal em sede de IUC aos residentes fora do território nacional, aquando da legalização do veículo neste país, apesar de o mesmo se encontrar já matriculado num país membro da EU, muito antes da legislação aplicada ao caso concreto ter entrado em vigor e onerando exponencialmente, em razão da nacionalidade, um bem semelhante a um outro nacional, este último excepcionado, e logo desonerado, pela mesma legislação. Em consequência, defende o Requerente que este entendimento se consubstancia num tratamento fiscal diferenciado em razão da nacionalidade do bem, o que traduz violação de lei.

Analisadas as normas em confronto, nomeadamente o artigo 2.º, n.º 1 a) e b) do Código do IUC e o artigo 110.º do TFUE, este Tribunal teve dúvidas quanto à interpretação das referidas disposições conjugadas. Tendo em conta que impende sobre o legislador, como criador de normas, mas também sobre o intérprete e sobre o julgador, enquanto fiscalizadores da boa aplicação do Direito, a responsabilidade de escrutinar minuciosamente a admissibilidade das normas nacionais e, entre elas, as fiscais, por forma a que os Estados membros prossigam os objectivos elencados no TFUE, foi efectuado pedido de reenvio prejudicial, tendo sido, entretanto, proferido o acórdão de 17 de Abril de 2018, no processo C-640/17, que veio clarificar a mesma questão colocada por este Tribunal, nos seguintes termos:

“12. Há que começar por recordar que o artigo 110.º do TFUE tem por objectivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência. Este artigo visa eliminar qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas discriminatórias aos produtos provenientes de outros Estados-Membros (Acórdão de 9 de Junho de 2016, Budisan, C-586/14, EU:C2016, n.º 19 e jurisprudência referida).

¹ Nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou

13. Para o efeito, o artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE, proíbe os Estados-Membros de fazerem incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas superiores às que incidem sobre os produtos nacionais similares (Acórdão de 9 de junho de 2016, *Budisan*, C-586/14, EU:C2016:421, n.º 20).

14. A este respeito, segundo jurisprudência constante, um sistema de tributação só pode ser considerado compatível com o artigo 110.º TFUE se se demonstrar que está organizado de modo a excluir, em todas as hipóteses, que os produtos importados sejam tributados mais fortemente do que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios (Acórdãos de 19 de Março de 2009, *Comissão/Finlândia*, C-10/08, não publicado, EU:C:2009:171, n.º 24, e de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, EU:C:2013:857, n.º 28).

15. Por outro lado, o Tribunal já declarou que, em matéria de tributação dos veículos automóveis, usados importados, o artigo 110.º do TFUE visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que respeita à concorrência entre os produtos que já se encontram no mercado nacional e os produtos importados (Acórdãos de 17 de julho de 2008, *Krawczynski*, C-426/07, EU:C:2008:434, n.º 31, e de 3 de Junho de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, EU:C2010:312, n.º 31).

16. Ora, os veículos automóveis presentes no mercado de um Estado-Membro são produtos nacionais do mesmo, na aceção do artigo 110.º do TFUE. Quando esses produtos são vendidos no mercado dos veículos usados desse Estado-Membro, devem ser considerados produtos análogos aos veículos usados importados do mesmo tipo, com as mesmas características e com o mesmo desgaste. Com efeito, os veículos usados comprados no mercado do referido Estado-Membro e os comprados, para importação e entrada em circulação no mesmo, noutros Estados-Membros constituem produtos concorrentes (Acórdãos de 7 de abril de 2011, *Tatu*, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 55, e de 7 de Julho de 2011, *Nisipeanu*, C-263/10, não publicado, EU:C:2011:466, n.º 24).

17. Daqui resulta que o artigo 110.º do TFUE obriga cada Estado-Membro a escolher e a estruturar os impostos que incidem sobre os veículos automóveis de maneira a não terem por efeito favorecer a venda de veículos usados nacionais e desencorajar desse modo a importação de veículos usados similares (Acórdãos de 7 de abril de 2011, *Tatu*, C-402/09,

indirectamente, sobre produtos nacionais similares.

EU:C:2011:219, n.º 56, e de 7 de julho de 2011, Nisipeanu, C-263/10, não publicado, EU:C:2011:466, n.º 25).

18. No caso em apreço, decorre da decisão de reenvio que o Imposto Único de Circulação em causa no processo principal é cobrado anualmente sobre, nomeadamente, qualquer veículo automóvel ligeiro de passageiros matriculado ou registado em Portugal, variando o seu montante, designadamente, em função da data da primeira matrícula do veículo considerado em Portugal, como ainda aos veículos já presentes no mercado nacional.

19. No entanto, os veículos automóveis ligeiros de passageiros, como o veículo importado em causa no processo principal, estão isentos de Imposto Único de Circulação caso tenham sido matriculados em Portugal antes de 1981, ao passo que os veículos similares matriculados noutro Estado-Membro antes de 1981 estão sujeitos ao referido imposto, por terem sido matriculados pela primeira vez em Portugal após essa data.

20. Por outro lado, esses mesmos veículos integram a categoria A quando tiverem sido matriculados pela primeira vez em Portugal entre 1981 e 1 de julho de 2007, data da entrada em vigor do CIUC, e a categoria B quando tiverem sido matriculados pela primeira vez em Portugal após 1 de julho de 2007. Em contrapartida, os veículos similares que tenham sido importados de outro Estado-Membro e matriculados em Portugal após 1 de Julho de 2007 integram a categoria B, mesmo quando tiverem sido matriculados pela primeira vez noutro Estado-Membro antes dessa data. Os veículos importados para Portugal após 1 de julho de 2007 e matriculados pela primeira vez noutro Estado-Membro antes de 1 de julho de 2007 são, assim, objeto de uma tributação sistematicamente superior à tributação de que são objeto os veículos similares não importados e matriculados pela primeira vez em Portugal antes dessa mesma data.

21. Consequentemente, a regulamentação nacional em causa no processo principal aplica aos veículos usados e importados de outros Estados-Membros após 1 de julho de 2007 uma tributação sistematicamente superior à tributação de que são objeto os veículos similares não importados e matriculados pela primeira vez em Portugal antes dessa mesma data.

22. Atendendo às considerações expostas, há que responder à questão principal que o artigo 110.º do TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro por força da qual o Imposto Único de Circulação que estabelece é

cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-Membro sem ter em conta a data da primeira matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutro Estado-Membro, com a consequência de a tributação dos veículos importados de outro Estado-Membro ser superior à dos veículos não importados similares.”

Do decidido pelo TJUE, conclui-se que a tributação agravada dos veículos usados e importados de outros Estados-Membros, após 1 de Julho de 2007, resultante da regulamentação prevista no artigo 2.º, n.º 1 a) e b) do Código do IUC, na medida em que não tem em conta a data da primeira matrícula dos veículos importados nos outros Estados-Membros, tem por efeito favorecer a venda de veículos usados nacionais e desincentiva a importação de veículos usados similares.

Atento o exposto, em face da supremacia do direito da União Europeia sobre as normas internas nacionais, quando não estejam em causa princípios fundamentais do Estado de direito democrático, considera-se que os actos de liquidação de IUC impugnados nos autos são ilegais por vício de violação de lei. Em consequência, deve ser anulado o indeferimento do recurso hierárquico apresentado e os actos de liquidação de IUC subjacentes.

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A)** Julgar procedente, por provado, o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência declarar ilegal o indeferimento do recurso hierárquico apresentado e os acto de

liquidação do Imposto Único de Circulação identificados nos autos, relativos aos anos 2016 e 2017, no valor total de €418,90;

B) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária o valor do pedido é fixado em €418,90.

VII. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €306, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Lisboa, 6 de Junho de 2018

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)