

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 243/2019-T

Tema: IUC – incidência objectiva – veículo automóvel usado adquirido nouro Estado-Membro da União Europeia.

DECISÃO ARBITRAL¹

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 19 de Junho de 2019, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A..., Lda.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., em Lisboa (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 2 de Abril de 2019, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. A Requerente peticiona no pedido arbitral que este seja julgado procedente “(*...*) *por provado, com a consequente anulação da liquidação de IUC n.º 2018..., no valor de 456,19, referente ao ano de 2018, com as demais consequências legais, nomeadamente, a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios*”.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 4 de Abril de 2019 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.5. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, foi a signatária designada como árbitro, em 29 de Março de 2019, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 19 de Junho de 2019, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.8. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.9. Em 30 de Julho de 2019, a Requerida apresentou a sua Resposta tendo-se defendido por excepção e impugnação e concluído que “(...) *devem as excepções deduzidas ser julgadas procedentes e, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida* “e que deve “*o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente e, conseqüentemente, absolvida a Requerida, com as devidas e legais conseqüências*”.
- 1.10. Na mesma data, foi a Requerente notificada de despacho arbitral com o seguinte teor:

“Tendo em consideração a Resposta apresentada pela Requerida, em 30 de Julho de 2019, e a matéria de excepção nela suscitada, notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, caso assim o pretenda, se pronunciar sobre aquela matéria de excepção.”

- 1.11. Em 4 de Setembro de 2019, a Requerente apresentou requerimento no sentido de responder à matéria de excepção suscitada pela Requerida, defendendo que *“(…) todas as invocadas exceções deverão ser julgadas improcedentes, uma vez que se revelam totalmente infundadas”*, pelos motivos que desenvolve.
- 1.12. Por despacho arbitral datado de 5 de Setembro de 2019, tendo em consideração *“o facto da posição das Partes estar plenamente definida nos Autos e suportada pelos meios de prova documental juntos”*, decidiu este Tribunal Arbitral *“ao abrigo dos princípios da autonomia (...) na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT (...)”*, *“dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT”*, *“determinar que o processo prossiga com alegações escritas facultativas, a apresentar no prazo sucessivo de 10 dias (...)”*, e *“designar o dia 11 de Outubro de 2019 para efeitos de prolação da decisão arbitral”*.
- 1.13. Adicionalmente, reiterou-se a notificação da Requerida, já efectuada através do despacho arbitral datado de 19 de Junho de 2019 para remeter a este Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
- 1.14. Por último, o Tribunal Arbitral advertiu a Requerente para *“(…) até à data da prolação da decisão arbitral, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”*.

- 1.15. Em 10 de Setembro de 2019, a Requerida apresentou requerimento no sentido de informar que tendo “(...) a que a Requerente, notificada da liquidação de IUC, objeto do presente processo” apresentado o pedido arbitral em análise, “(...) não existindo qualquer contencioso administrativo associado à liquidação impugnada (...)”, “(...) inexistente qualquer processo administrativo”.
- 1.16. Em 17 de Setembro de 2019, a Requerente apresentou as suas alegações escritas no sentido de reiterar os comentários já produzidos anteriormente, quer em sede do pedido, quer no requerimento de resposta às exceções suscitadas pela Requerida, concluindo nos mesmos termos.
- 1.17. Em 23 de Setembro de 2019, a Requerida apresentou as suas alegações escritas, no sentido de reiterar o já exposto em sede de Resposta, concluindo nos mesmos termos.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente começa por esclarecer que “(...) foi notificada da liquidação de IUC n.º 2018..., referente ao ano de 2018, das quais resulta imposto a pagar no valor de € 456,19 (...), cuja data limite de pagamento terminou em 14 de março de 2019”, pelo que “de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do RJAT (...)”, e “(...) de acordo com o disposto no artigo 102.º, n.º 1 alínea a) do CPPT (...)”, “deverá (...) concluir-se que o (...) Pedido de Pronúncia Arbitral é (...) tempestivo”.
- 2.2. Adicionalmente, refere a Requerente que a liquidação de IUC e de juros compensatórios que aqui se impugna e com a qual não concorda (e peticiona que seja anulada), incidiu sobre o veículo matrícula
- 2.3. Entende a Requerente que a referida liquidação de IUC “(...) resulta do erróneo enquadramento do veículo na categoria B, quando deveria ser integrado na categoria A

a contrario, uma vez que a matrícula é anterior ao ano de 1981, mais propriamente de 1968 e, como tal, o veículo não está sujeito a IUC”.

- 2.4. Neste âmbito, entende a Requerente que, tendo em consideração as disposições de direito nacional aplicáveis determinam que exista “(...) *uma discriminação negativa dos veículos usados provenientes de outros Estados Membros em relação aos veículos nacionais semelhantes, o que contraria o direito comunitário que proíbe os Estados Membros de fazer incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores as que incidam, direta ou indiretamente, sobre os produtos nacionais similares (artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia "TFUE")*”.
- 2.5. Assim, segundo a Requerente, “*a liquidação de IUC nº 2018... (...) referente ao ano de 2018 (...), ao ter apenas em consideração a data da matrícula em Portugal (...) e não a data em que foi matriculado pela primeira vez na Holanda (...) embora tenha sustentação na legislação nacional, é contrária ao direito da União, pelo que deverá ser determinada a anulação desde liquidação de IUC*”.²
- 2.6. Nestes termos, peticionando a Requerente a anulação da liquidação de IUC identificada, peticiona ainda o reembolso da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.

² Para reforço da sua posição, cita a Requerente sentença do Tribunal Administrativa e Fiscal do Porto de 30-04-2016 (processo nº 637/14.0 BEPRT) e Decisão Arbitral prolatada no âmbito do processo 398/2017-T, de 16 de Fevereiro de 2018.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

Por Exceção

3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, veio suscitar a exceção da ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária e a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

Da ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária

3.2. Neste âmbito, defende a Requerida que tendo a Requerente deduzido “(...) *como pedido a condenação da AT na anulação liquidação de Imposto Único de Circulação do ano de 2018, fundando o mesmo no facto da viatura ter sido erroneamente enquadrada na categoria B, quando deveria ter sido enquadrada 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*” porquanto “*só o IMT poderá dispor do conhecimento dos factos relativos à integração dos veículos nas diferentes categorias*”.

3.3. Assim, para a Requerida, dado que “*o interesse em agir determina a legitimidade passiva necessária do IMT para intervir na presente demanda (...)*”, daí decorre “*(...) necessariamente, a ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária e Aduaneira*”.

3.4. Neste âmbito, acrescenta ainda a Requerida que “*a apreciação do mérito da pretensão da Requerente no presente litígio, acarretará necessariamente, dado que a decisão arbitral está limitada ao objeto do pedido formulado pelas partes em juízo, não podendo condenar em objeto diverso do pedido (...), a pronúncia sobre atos praticados pelo IMTT, pelo que seria essencial a intervenção principal provocada daquela entidade no presente processo arbitral (...), o que se afiguraria pertinente suscitar, a título de incidente processual*”.

- 3.5. *“Assim, o objeto da presente ação atinge interesses pessoais e diretos de entidades que não estão vinculadas a esta jurisdição, nem representadas em juízo, sendo que tal circunstância acarreta necessariamente a impossibilidade de um tribunal arbitral constituído sob a égide do CAAD se considerar dotado de legitimidade para proferir decisão arbitral de mérito”, concluindo a Requerida que se verifica a “ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária e Aduaneira (...)”, o “interesse em agir (contradizer) do IMT, porquanto tem um interesse pessoal e direto no resultado deste litígio” e a “impossibilidade de sanção da invocada ilegitimidade passiva através de um incidente de intervenção principal provocada, face à não vinculação do IMT à jurisdição do CAAD”.*
- 3.6. Nestes termos, entende a Requerida que *“deve considerar-se procedente a exceção invocada e absolver-se a entidade pública demandada da instância (...)”.*

Da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria

- 3.7. Neste âmbito, entende a Requerida que *“a Requerente solicitou a constituição do Tribunal Arbitral com vista à obtenção da declaração de ilegalidade da liquidação de IUC do ano de 2018, em virtude do veículo automóvel ter sido enquadrado na categoria B”, sendo que “da leitura do requerimento inicial, conclui-se que o pedido em apreço se reconduz a um pedido de decisão arbitral que determine o enquadramento do veículo automóvel na categoria A”.*
- 3.8. Ora, para a Requerida, *“a infração das regras de competência em razão da matéria e da hierarquia determinam a incompetência absoluta do tribunal”, sendo que “a incompetência absoluta pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada pelo tribunal em qualquer estado do processo (...)”.*
- 3.9. Com efeito, segundo a Requerida, *“o âmbito da jurisdição arbitral tributária encontra-se delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT (...)”, sendo que “no caso em*

apreciação, o ato objeto do litígio não pode ser qualificado como um ato 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”.

3.10. Para a Requerida, *“o meio próprio para impugnar estes atos, que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação e que também não são atos de fixação da matéria tributável ou da matéria coletável não é a impugnação judicial mas sim a ação administrativa especial (...)”.*

3.11. Nestes termos, dado que entende estarmos *“(...) perante um ato que não integra os atos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (...), deve o Tribunal Arbitral julgar procedente a exceção invocada de incompetência absoluta do foro arbitral, em razão da matéria e, em consequência, rejeitar o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo a AT da instância”.*

Por Impugnação

3.12. Neste âmbito refere a Requerida que, no que diz respeito ao argumento invocado pela Requerente de que *“(...) o veículo automóvel foi matriculado, pela primeira vez, na Holanda, em 1968-06-30, pelo que devia ser esta a data considerada para efeitos de IUC”, estes “(...) não colhem, dada a matéria factual, os argumentos do Requerente”* porquanto *“a reforma da tributação automóvel teve por base a proposta da Comissão de harmonização de tributação dos veículos ligeiros e o protocolo de Kyoto, tendo-se, por isso, procurado efetuar uma racionalização e uma harmonização dos princípios e conceitos fiscais a aplicar-se sobre a compra e a circulação dos veículos”, “tendo também como preocupação a adequação às imposições europeias relativas à proteção do meio ambiente”.*

3.13. Por outro lado, segundo a Requerida, as alegações da Requerente *“(...) que a AT discrimina negativamente os veículos usados provenientes de outros Estados Membros*

em relação aos veículos nacionais semelhantes, o que consubstancia a violação do princípio da igualdade”, a Requerida defende que “(...) a liquidação de IUC que a Requerente pretende impugnar, não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação do veículo automóvel, agora em apreço”.

3.14. Segundo a Requerida, *“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”.*

3.15. Nestes termos, entende a Requerida que *“não assiste razão à Requerente quanto à alegada discriminação negativa entre veículos matriculados noutro Estado Membro e os matriculados em território nacional”, acrescentado que “a diferente valoração e tributação de um veículo, face às diferentes tabelas, decorre dos diferentes efeitos jurídicos a estes inerentes”* porquanto *“a medida implementada procura buscar o máximo de eficácia, quanto ao objetivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes”, “encontrando-se assim legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, o que apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável”.*

3.16. Adicionalmente, refere a Requerida que *“no Orçamento de Estado 2011, foi alterada a legislação relativa ao cálculo do Imposto sobre Veículos a aplicar aos veículos importados (...), 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”, “donde se conclui não existir qualquer violação ao TFUE ou a outra norma da União Europeia”.*

3.17. Conclui a Requerida que *“(...) na situação em apreço, quer em termos de incidência objectiva, quer em termos de incidência subjectiva, o veículo automóvel ..., propriedade*

da Requerente, preencha 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, a liquidação n.º2018..., que ora se impugna”.

- 3.18. No que diz respeito ao pedido de juros indemnizatórios, entende a Requerida que dado que “(...) o ato tributário em crise é válido e legal, porque conforme ao regime legal em vigor à data do facto tributário (...)”, defende que “(...) não ocorreu, in casu, qualquer erro imputável aos serviços” pelo que “assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios”.
- 3.19. Por último, peticiona a Requerida que seja dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e caso a Requerente não se oponha, se passe diretamente à decisão da causa.
- 3.20. Nestes termos, conclui a Requerida que “*devem as exceções deduzidas serem julgadas procedentes e conseqüentemente, a Requerida ser absolvida*” e “*deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida, com as devidas e legais conseqüências*”.

4. SANEADOR

- 4.1. O Tribunal é materialmente competente para apreciação do pedido de apreciação da (i)legalidade da liquidação de IUC relativa ao ano 2018, encontrando-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT (vide análise da excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, suscitada pela Requerida, no Capítulo 6. - Questões prévias).
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, estando devidamente representadas (vide

análise da excepção da ilegitimidade passiva da Requerida, suscitada por esta, no Capítulo 6. - Questões prévias).

4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

4.4. Não foram suscitadas outras excepções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do CPC (aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e), do RJAT].

5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Dos factos provados

5.3. No dia 12 de Junho de 2007, foi registada em território nacional o veículo automóvel usado, da marca ..., “*modelo...*”, com a matrícula

5.4. O veículo identificado no ponto anterior foi pela primeira vez matriculado, em 30 de Junho de 1968, noutra Estado-Membro (Holanda), tendo-lhe sido atribuída a matrícula ...

- 5.5. Na sequência do processo de legalização (DAV n.º...) em Portugal, o referido veículo foi enquadrado, para efeitos de IUC, na Categoria B para efeitos deste imposto.
- 5.6. A Requerente, relativamente ao ano de 2018, foi notificada da seguinte liquidação de IUC e de juros compensatórios, respeitante ao veículo supra identificado:

ANO	LIQUIDAÇÃO N.º	DATA DA LIQUIDAÇÃO	DATA LIMITE PAGAMENTO	MONTANTE
2018	...	23-02-2019	14-03-2019	456,19

- 5.7. A Requerente efectuou, dentro do prazo de pagamento voluntário, o pagamento da referida liquidação de IUC.
- 5.8. Em 2 de Abril de 2019 a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral por não concordar com a liquidação de IUC acima identificada.

Motivação quanto à matéria de facto

- 5.9. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos aos autos.

Dos factos não provados

- 5.10. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

- 6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, de seguida importa determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões a decidir.
- 6.2. Nos autos, o pedido formulado pela Requerente é no sentido de ser anulada a liquidação de IUC identificada, no montante total de EUR 456,19, relativa ao ano 2018, dado que a Requerente considera que a mesma é contrária ao direito da União Europeia, com o consequente reembolso do montante pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

Questões prévias

- 6.3. Preliminarmente, tendo em consideração o facto de a Requerida ter suscitado, na Resposta, diversas excepções, torna-se necessário começar por analisar as mesmas porquanto a procedência de alguma destas excepções teria consequências no conhecimento do mérito do pedido arbitral.
- 6.4. No caso, recorde-se, a Requerida veio, na Resposta, suscitar as seguintes excepções:
- a) Da ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária;
 - b) Da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.
- 6.5. De acordo com o disposto no artigo 576º, 1 do CPC, “*as excepções são dilatórias ou perentórias*”, sendo que nos termos do seu nº 2 (no que ao processo arbitral é aplicável), “*as excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância (...)*” e nos termos do seu nº 3 “*as excepções perentórias importam a absolvição total ou parcial do pedido e consistem na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor*”.
- 6.6. O artigo 577º do CPC refere que “*são dilatórias, entre outras, as excepções seguintes:*

- a) A incompetência, quer absoluta, quer relativa, do tribunal;
- b) *A nulidade de todo o processo;*
- c) A falta de personalidade ou de capacidade judiciária de alguma das partes;
- d) *A falta de autorização ou deliberação que o autor devesse obter;*
- e) *A ilegitimidade de alguma das partes;*
- f) *A coligação de autores ou réus, quando entre os pedidos não exista a conexão exigida no artigo 36.º;*
- g) *A pluralidade subjetiva subsidiária, fora dos casos previstos no artigo 39.º;*
- h) *A falta de constituição de advogado por parte do autor, nos processos a que se refere o n.º 1 do artigo 40.º, e a falta, insuficiência ou irregularidade de mandato judicial por parte do mandatário que propôs a ação;*
- i) *A litispendência ou o caso julgado” (sublinhado nosso).*

6.7. Os artigos 578º e 579º do CPC referem (respectivamente) que “o tribunal deve conhecer officiosamente das exceções dilatórias, salvo da incompetência absoluta decorrente da violação de pacto privativo de jurisdição ou da preterição de tribunal arbitral voluntário e da incompetência relativa nos casos não abrangidos pelo disposto no artigo 104º” e “o tribunal conhece officiosamente das exceções perentórias cuja invocação a lei não torne dependente da vontade do interessado”.

6.8. Na anterior versão do CPC, o legislador impunha, no artigo 510º, que o conhecimento das exceções dilatórias devia ser efectuado de acordo com a ordem estabelecida no anterior artigo 288º (actual artigo 278º), ambos do CPC.

6.9. Ora, embora o legislador do CPC actualmente em vigor não tenha mantido expressamente essa ordem de conhecimento das exceções dilatórias, a verdade é que o conhecimento dos pressupostos processuais deve continuar a ser efectuado de acordo com uma determinada precedência lógica.

- 6.10. Assim, estando em causa várias exceções dilatórias que determinam a absolvição de instância, o Juiz deverá apreciar, em primeiro lugar, aquelas que digam respeito ao Tribunal (como é o caso da incompetência absoluta) e só depois aquelas que se reportem às partes, por ordem de “*gravidade*” das mesmas.
- 6.11. Por outro lado, em consonância com o disposto no n.º 2 do artigo 608.º do CPC, “*o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras*” (sublinhado nosso).
- 6.12. Neste âmbito, vem sendo entendido que, nestas situações, importa não confundir questões colocadas pelas partes, com os argumentos ou razões que estas esgrimem em ordem à decisão dessas questões neste ou naquele sentido.
- 6.13. Com efeito, as questões submetidas à apreciação do Tribunal identificam-se com os pedidos formulados, com a causa de pedir ou com as exceções invocadas, desde que não prejudicadas pela solução de mérito encontrada para o litígio.
- 6.14. Coisa diferente das questões a dirimir/decidir são os argumentos, as razões jurídicas alegadas pelas partes em defesa dos seus pontos de vista, que não constituem questões no sentido do artigo 608.º, n.º 2 do CPC.
- 6.15. Atentas estas regras, analisemos em primeiro lugar a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

Da exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria

- 6.16. Neste âmbito, tal como sucedia no anterior CPC, a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, pela sua própria natureza, terá que

necessariamente ser a primeira excepção dilatória a ser conhecida pois da sua apreciação decorre a própria competência do Tribunal para decidir a acção, em obediência aos critérios de especialização das matérias que o legislador entendeu merecerem especial configuração.

6.17. Com efeito, como é sabido, a excepção dilatória da incompetência material do tribunal, caso proceda, obsta a que este conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição do réu da instância [vide artigos 60º, nº 2, 96º, 97º, 99º, nº 1, 278º, nº 1, al. a), 576º, nºs 1 e 2 e 577º, al. a), todos do CPC].

6.18. A competência do tribunal, como já vimos, constitui um pressuposto processual sendo, assim, um dos elementos de cuja verificação depende o dever de o juiz proferir decisão sobre o pedido formulado, concedendo ou indeferindo a pretensão deduzida.

6.19. A competência do tribunal, como qualquer outro pressuposto processual, é aferida em relação ao objecto apresentado pelo autor (pedido e causa de pedir), sendo que a competência em razão da matéria contende com as diversas espécies de tribunais, comuns ou especiais, estatuinto-se as normas delimitadoras da jurisdição desses tribunais de acordo com a matéria ou o objecto do litígio.

6.20. No pedido arbitral, a Requerente pretende que este seja julgado procedente “(...) *por provado, com a conseqüente anulação da liquidação de IUC nº 2018..., no valor de 456,19, referente ao ano de 2018, com as demais conseqüências legais, nomeadamente, a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios*”.

6.21. Neste âmbito, recorde-se, fundamenta a Requerente a sua pretensão referindo que a liquidação em crise é contrária ao direito da União Europeia.

6.22. A Requerida na Resposta ao invocar a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer da pretensão jurídica formulada pela Requerente alega que esta

“(…) solicitou a constituição do Tribunal Arbitral com vista à obtenção da declaração de ilegalidade da liquidação de IUC do ano de 2018, em virtude do veículo automóvel ter sido enquadrado na categoria B”, sendo que “da leitura do requerimento inicial, conclui-se que o pedido em apreço se reconduz a um pedido de decisão arbitral que determine o enquadramento do veículo automóvel na categoria A” (sublinhado nosso).

- 6.23. Ora, segundo a Requerida, *“o âmbito da jurisdição arbitral tributária encontra-se delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT (...)”, sendo que “no caso em apreciação, o ato objeto do litígio não pode ser qualificado como um ato 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” pelo que, para a Requerida, “o meio próprio para impugnar estes atos, que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação e que também não são atos de fixação da matéria tributável ou da matéria coletável não é a impugnação judicial mas sim a ação administrativa especial (...)” (sublinhado nosso).*
- 6.24. Assim, entende a Requerida que, dado estarmos *“(…) perante um ato que não integra os atos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (...), deve o Tribunal Arbitral julgar procedente a exceção invocada de incompetência absoluta do foro arbitral, em razão da matéria (...), absolvendo a AT da instância”.*
- 6.25. Em sede de defesa contra a exceção da incompetência suscitada pela Requerida, a Requerente veio referir, em síntese, que *“(…) resulta, de forma inequívoca, quer da causa de pedir, quer do pedido, que a liquidação de IUC e de Juros Compensatórios em apreço é ilegal, por assentar em erro sobre os pressupostos, quer de facto, quer de direito, uma vez que a Autoridade Tributária e Aduaneira enquadrou, assente em erro sobre os pressupostos, quer de facto, quer de direito, o veículo em causa na categoria B e não na categoria A”, “(…) erro (...) que fere de ilegalidade a liquidação de IUC e de Juros Compensatórios em análise e que deverá determinar a sua anulação, conforme resulta do pedido formulado na petição inicial” (sublinhado nosso).*

- 6.26. Assim, para a Requerente, “*não restam (...) quaisquer dúvidas de que estando em causa, nos presentes autos (...) a apreciação da (i)legalidade dos atos de liquidação de IUC e de Juros Compensatórios deverá concluir-se, nos termos desenvolvidos na petição inicial (...), que a situação em apreço deverá ser enquadrada no artigo 2º, nº 1, alínea a), do RJAT*” pelo que “*não restam quaisquer dúvidas quanto à competência material do Tribunal Arbitral para a apreciação da (i)legalidade das liquidações (...) que constituem o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral*” devendo improceder esta exceção (sublinhado nosso).
- 6.27. Nesta matéria, quanto à análise da procedência da referida exceção refira-se que, de acordo com o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 97º do CPPT, “*o processo judicial tributário compreende a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta*” (sublinhado nosso).
- 6.28. E, como refere o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (in “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, Volume II, Áreas Editora, Nota 18 ao artigo 97º do CPPT, página 53 e seguintes), “*(...). Deste artigo resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação (...), o meio adequado é o processo de impugnação. (...)*”.
- 6.29. Ora, no que diz respeito à competência dos Tribunais Arbitrais, de acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT, esta compreende, no que a este processo aproveita, “*a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)*” (sublinhado nosso).
- 6.30. Adicionalmente, determina o artigo 95º nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que “*o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei*”, podendo ser lesivos, por força do respectivo nº 2, nomeadamente, “*a liquidação de tributos (...)*” (sublinhado nosso).

- 6.31. Assim, resulta do quadro normativo acima transcrito que, em termos gerais, a pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação poderá ser objecto, quer de impugnação judicial, quer de pedido de pronúncia arbitral.
- 6.32. Ora, aqui chegados, e face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que é competente, em termos gerais, para conhecer da pretensão formulada pela Requerente, ou seja, tem competência para avaliar e decidir se a liquidação de IUC, respeitante ao veículo automóvel identificado nos autos, está ou não ferida do vício de ilegalidade.
- 6.33. Nestes termos, face ao acima exposto, será de improceder a excepção dilatória da incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, invocada pela Requerida, no que diz respeito ao pedido de apreciação da legalidade da liquidação de IUC do ano 2018.

Da ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária

- 6.34. Neste âmbito, defende a Requerida que “(...) o pedido e a causa de pedir vertidos no pedido de pronúncia arbitral (...) contendem exclusivamente com a classificação do veículo nas Categorias de IUC” e, “(...) em face do pedido e da causa de pedir, implica que exista um premente interesse em agir (contradizer) por parte do Instituto da Mobilidade e Transportes, I.P. (IMT), no presente pleito, na medida em que apenas o IMT poderá dispor do conhecimento dos factos relativos à integração dos veículos nas diferentes categorias” sendo que “(...) a entidade Requerida não possuiu quaisquer atribuições ou competências em matéria de classificação das várias categorias dos veículos automóveis”, concluindo pela “(...) ilegitimidade da entidade Requerida no que respeita ao pedido do enquadramento formulado pela Requerente” (sublinhado nosso) (sublinhado nosso).
- 6.35. A Requerente, na resposta às excepções e no que diz respeito à da ilegitimidade passiva da Requerida, veio referir que “(...) resulta, de forma inequívoca (...) que o objeto do

presente pedido de pronúncia arbitral é a liquidação de Imposto Único de Circulação nº 2018..., referente ao ano de 2018, e a respetiva liquidação de Juros Compensatórios, das quais resultou o imposto a pagar no montante de € 456,19 (...)", sendo que "o pedido formulado na petição inicial também é inequívoco: a ora Requerente pretende (...) a anulação da liquidação de Imposto Único de Circulação nº 201 ... e a demonstração de liquidação de Juros Compensatórios respetiva, referentes ao ano de 2018" (sublinhado nosso).

- 6.36. Adicionalmente, “no que respeita a causa de pedir também não restam dúvidas”, porquanto esta “(...) resulta do errado enquadramento, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, do referido veículo na categoria B quando este, pela data em que foi matriculado no país de origem (...) deveria ter sido enquadrado na categoria A” e sendo à Requerida a quem “(...) compete (exclusivamente) o enquadramento do veículo na categoria A ou B do Imposto Único de Circulação (...), entende a Requerente que é a Requerida quem deve ser demandada nos presentes autos”.
- 6.37. Nestes termos, dado que a Requerente entende que “não restam (...) quaisquer dúvidas de que improcede (...) a exceção de ilegitimidade, uma vez que apenas a Autoridade Tributária e Aduaneira tem legitimidade e interesse em agir e contestar a liquidação de IUC e de Juros Compensatórios em apreço”, passemos a analisar o enquadramento da questão tendo em consideração ambas as posições.
- 6.38. No direito substantivo, o conceito de legitimidade reporta-se à relação entre o sujeito e o objecto do acto jurídico, postulando em regra a coincidência entre o sujeito do acto jurídico e o titular do interesse por ele posto em jogo.
- 6.39. Como pressuposto processual (geral), ou condição necessária à prolação de decisão de mérito, no direito adjectivo o mesmo conceito exprime a relação entre a parte no processo e o objecto deste (a pretensão ou pedido) e, portanto, a posição que a parte deve ter para que possa ocupar-se do pedido, deduzindo-o ou contradizendo-o.

- 6.40. Tal como no direito substantivo, haverá que aferir, em regra, pela titularidade dos interesses em jogo (no processo), de acordo com o critério enunciado nos n.º 1 e 2 do artigo 30.º do actual CPC, ou seja, em função do interesse directo (e não indirecto ou derivado) em demandar, expresso pela vantagem jurídica que resultará para o autor da procedência da acção, e do interesse directo (e não indirecto ou derivado) em contradizer, expresso pela desvantagem jurídica que resultará para o réu da sua perda (ou, considerado o caso julgado material formado pela absolvição do pedido, pela vantagem jurídica que dela resultará para o réu).
- 6.41. Ainda dentro da regra enunciada nos citados n.º 1 e 2 do artigo 30.º do actual CPC, a titularidade do interesse em demandar e do interesse em contradizer apura-se, sempre que o pedido afirme (ou negue) a existência duma relação jurídica, pela titularidade das situações jurídicas (direito, dever, sujeição, etc.) que a integram.
- 6.42. Dispõe o n.º 3 do artigo 30.º do actual CPC que *“na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor”*.³
- 6.43. De acordo com a tese prevalecente (como bem sintetizam Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto), ao apuramento da legitimidade interessa apenas a consideração do pedido e da causa de pedir, independentemente da prova dos factos que integram a última.

³ O normativo transcrito visou pôr termo à clássica discussão no nosso direito processual civil, entre Alberto dos Reis e Barbosa de Magalhães, sobre se a averiguação da titularidade dos interesses (ou das situações jurídicas integradas na relação material afirmada ou negada em juízo) deve, para o apuramento da legitimidade processual, fazer-se em termos objectivos, isto é, abstraindo apenas da efectiva existência do direito ou interesse material, ou em termos subjectivos, isto é, com abstracção também da sua efectiva titularidade. Se é verdade que o legislador adoptou a segunda tese, também cumpre referir que Barbosa de Magalhães nunca considerou que a legitimidade das partes tenha de ser aferida sempre e apenas pelo que o autor alegue na petição que formula mas que, na medida em que a legitimidade deva ser determinada apenas em função da titularidade da relação material controvertida, esta deve ser tomada com a configuração que lhe foi dada unilateralmente na petição inicial.

- 6.44. Feitos estes considerandos legais, há que analisar o pedido formulado pela Requerente com o objectivo de aferir a legitimidade passiva da Requerida relativamente ao pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IUC identificado no processo.
- 6.45. Neste âmbito, será importante dar resposta a algumas questões de modo a melhor definir quem tem interesse em ser demandado no processo, tendo em consideração os pedidos efectuados pela Requerente.
- 6.46. A Requerida tinha ou não legitimidade para proceder à liquidação de IUC do ano em causa? E para proceder à sua anulação?
- 6.47. Ora, de acordo com o disposto no artigo 2º da Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho (diploma que aprova o Código do IUC), “*a competência relativa à administração do IUC cabe (...) à Direcção-Geral dos Impostos (...)*”, tendo esta entidade, de acordo com o disposto no artigo 5º daquele diploma, “*(...) celebrado protocolos com o IRN e o IMTT (...), com vista à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização (...) do IUC*”.
- 6.48. Adicionalmente, de acordo com o disposto no artigo 16º, nº 1 do respectivo Código, “*a competência para a liquidação do IUC é da Autoridade Tributária e Aduaneira (...)*”.
- 6.49. Assim, no que diz respeito ao pedido formulado (vide supra ponto 6.35.) pela Requerente, são afirmativas as respostas a dar às questões acima formuladas no ponto 6.46. de que a Requerida tinha legitimidade para proceder à liquidação de IUC de 2018 e, nestes termos, cabendo-lhe a competência de administrar o imposto, terá também legitimidade para proceder à anulação daqueles liquidações.
- 6.50. Deste modo, improcede a excepção da ilegitimidade passiva da Requerida quanto aos pedidos formulados pela Requerente, bem como o pedido de intervenção principal provocada do IMT.

6.51. Chegados a este ponto, cumpre analisar do pedido de pronúncia arbitral, ou seja, aferir se assiste razão:

6.51.1. À Requerente quando peticiona que seja declarada a ilegalidade do acto de liquidação de IUC efectuado pela Requerida sobre a viatura automóvel com a matrícula ..., relativo ao ano de 2018, por considerar que, em virtude de aquela ter tido a primeira matrícula em 30-06-1968 (ou seja, antes de 1981), deveria estar excluída do âmbito de incidência do IUC, porquanto alega que *“a aplicação de IUC ao veículo em causa, cuja matrícula foi atribuída antes de 2007 noutra Estado Membro, consubstancia uma discriminação negativa dos veículos usados provenientes de outros Estados Membros em relação aos veículos nacionais semelhantes, contrariando assim o estatuído pelo direito comunitário”*, ou,

6.51.2. À Requerida quando defende a legalidade da liquidação de IUC em crise porquanto entende que a mesma resulta da aplicação das normas do Código do IUC, de forma igual a todos os veículos matriculados em Portugal, tendo em consideração o ano de matrícula neste país (2007), estando por isso correcta a sua integração na Categoria A para efeitos de IUC, porquanto entende que *“não se verificar tal discriminação negativa, uma vez que a opção feita pelo legislador nacional está legitimada, porquanto o mecanismo de obtenção de receita incorporado no Código do IUC seria apenas censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável, o que não se verifica, dado que tal medida é aplicada de forma indistinta relativamente a todos os proprietários de veículos nas mesmas condições”*.

6.52. Analisemos, pois, o enquadramento face do acto de liquidação face à legislação nacional e da União Europeia aplicável.

Breve resenha histórica

- 6.53. Em 2007, a tributação automóvel foi objecto de uma profunda reforma em Portugal, com a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, a abolir o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, dando lugar ao Imposto sobre Veículos (ISV) e ao Imposto Único de Circulação (IUC).
- 6.54. Estas alterações, no âmbito da fiscalidade automóvel, foram promovidas ao encontro das preocupações da União Europeia, tendo por objetivo a clarificação e a simplificação do sistema fiscal, reduzindo a carga fiscal aquando da aquisição do veículo e inserindo preocupações ambientais na graduação das taxas dos impostos em função das emissões de CO₂, porquanto com a introdução do IUC (e também do ISV), passou a considerar-se um elemento ambiental no cálculo do montante fiscal a pagar, em função, nomeadamente, do nível de emissões de CO₂ emitidas pelo veículo e da cilindrada.^{4 5 6}
- 6.55. Como é sabido, quer o IUC, quer o ISV, regem-se pelo princípio da equivalência ou do poluidor-pagador, ou seja, é atribuído ao contribuinte a responsabilidade principal pelos custos ambientais causados, tendo como objectivo compensar os custos ambientais, em vez de fazer recair esta responsabilidade sobre os construtores de automóveis, que são os que responsáveis originários da poluição atmosférica.^{7 8}

⁴ Sérgio Vasques, “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas”, *Fiscalidade*, nº 10, Abril, 2002, p. 59-94.

⁵ A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, “Imposto sobre veículos e Imposto único de circulação”, *Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

⁶ Manuel Teixeira Fernandes, “A reforma da tribulação automóvel”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2, Junho, 2008, 165-178.

⁷ De acordo com o disposto no artigo 1.º do Código do Imposto sobre Veículos, “[o] imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

⁸ Segundo José Casalta Nabais, “a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável” “dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais”, in “*Tributos com fins ambientais*”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 4, 2008, p. 132.

Ver igualmente Sérgio Vasques, in “*O Princípio da Equivalência como Critério de igualdade Tributária*”, Almedina, Coimbra, 2008, p. 338-340.

6.56. Assim, pode afirmar-se que, em geral, a tributação automóvel inclui critérios de cariz ambiental nas diversas categorias de impostos, sendo que os impostos que incidem sobre os automóveis integram na sua base tributável aspectos ecológicos (tais como o fator de emissão de CO₂ e o tipo de combustível), destinados a influenciar o consumo das pessoas e a serem mais selectivos nas suas escolhas.

Enquadramento preliminar face à legislação interna

6.57. Em termos gerais, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 Código do IUC (versão em vigor à data a que se reporta a liquidação), estão sujeitos a este imposto, no que ao processo aproveita, “(...) *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; (...)” (sublinhado nosso).

6.58. Assim, da leitura das normas de incidência objectiva enunciadas no ponto anterior resulta que o elemento determinante para a sujeição a IUC de determinada viatura automóvel é a data da matrícula ou de registo (a qual será, de acordo com a posição defendida pela Requerida, a data em que foi efectuada em território nacional, posição que a Requerente não aceita.⁹

⁹ Neste âmbito, refira-se que, recentemente, em 18-09-2019, foi publicada a Lei nº 119/2019, a qual veio introduzir alterações em diversos Códigos fiscais, nomeadamente, ao Código do IUC, ao seu artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b), nos termos da qual se passou a consagrar, com efeitos a 1 de Janeiro de 2020, que “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

- 6.59. De acordo com o disposto no artigo 3º, n.º 1 do Código do IUC (na redação em vigor na data a que se reporta a liquidação), “*são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos*” e, de acordo com o previsto no artigo 4º do Código do IUC (incidência temporal do imposto), “*o imposto único de circulação é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita*”.
- 6.60. No que diz respeito ao período de tributação, no caso do IUC, este corresponde “*(...) 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*”, sendo “*o imposto (...) devido até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efetuado nos termos da lei*”.
- 6.61. Já no que diz respeito ao facto gerador e exigibilidade do imposto, o artigo 6º do Código do IUC (na redação em vigor na data a que se reporta a liquidação) refere que “*o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional*”, sendo que “*o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4º*”.
- 6.62. No que respeita à base tributável do imposto, dispõe o artigo 7º do Código do IUC (na redação em vigor na data a que se reporta a liquidação), no que ao caso aproveita, que “*o imposto único de circulação possui natureza específica, sendo a sua base tributável constituída pelos seguintes elementos:*

kg que tenham sido matriculados, pela primeira vez, no território nacional ou num Estado -Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, 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, cuja data da primeira matrícula, no território nacional ou num Estado -Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, seja posterior à da entrada em vigor do presente código; (...)”.

- 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 efectiva efectuada em centro técnico legalmente autorizado nos termos previstos para o cálculo do imposto sobre veículos; (...)*”.

- 6.63. Já em matéria de taxas aplicáveis, de acordo com o disposto no artigo 8º do Código do IUC (na redação em vigor na data a que se reporta a liquidação), “*as taxas do imposto são as que estiverem em vigor no momento em que ele se torna exigível*”, dispondo o artigo 9º e o artigo 10º daquele código (na redação em vigor na data a que se reporta a liquidação) das respectivas taxas, consoante se trate de taxas aplicáveis aos veículos da categoria A ou de categoria B.
- 6.64. E, de acordo com o disposto no artigo 16º do Código do IUC, “*a competência (...) é da Autoridade Tributária e Aduaneira, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças da residência ou sede do sujeito passivo*”, sendo que “*a liquidação do imposto é feita pelo próprio sujeito passivo através da Internet, nas condições de registo e acesso às declarações eletrónicas*” (sublinhado nosso).
- 6.65. Ora, efectuado um enquadramento preliminar geral face à legislação nacional em vigor, cumpre decidir a qual das Partes assiste razão:
- 6.65.1. Se à Requerente quando entende que tendo em consideração a data de matrícula no país de origem (1968), o veículo em análise não deveria ser sujeito a IUC ou,
- 6.65.2. Se assiste razão à Requerida quando entende que o referido veículo foi correctamente classificado na Categoria B, para efeitos de IUC, sendo devido

nessa conformidade IUC calculado nos respectivos termos e taxas de imposto aplicáveis, tendo em consideração a data de matrícula em Portugal (2007).

6.66. Neste âmbito, entende este Tribunal Arbitral que têm razão a Requerente quando afirma que “(...), *verifica-se que existe uma discriminação negativa dos veículos usados provenientes de outros Estados Membros em relação aos veículos nacionais semelhantes, o que contraria o direito comunitário, que proíbe os Estados Membros de fazer 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 o produtos nacionais similares (...)*”, concluindo que “*verificando-se que as normas do IUC são incompatíveis com o direito da União Europeia, estas não podem ser aplicadas dado que as jurisdições nacionais têm de respeitar o primado do direito comunitário, não podendo ser aplicadas normas de direito nacional que afrontem as referidas normas comunitárias (...)*”.

6.67. Se não, vejamos.

6.68. Em matéria de direito internacional, o artigo 8º, nº 4 da CRP estabelece que “*as disposições dos tratados que regem a UE 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*” (sublinhado nosso).

6.69. Neste âmbito, conforme se escreve na Decisão Arbitral nº 577/2016-T, de 1 de Junho de 2017, “*(...) apesar de só os Estados Membros terem competência em matéria de impostos diretos, o Tribunal de Justiça (TJ) tem sustentado, através das suas decisões, que esses Estados devem exercer essa competência em conformidade com o direito da União Europeia. Evitando assim, violações das cinco liberdades económicas fundamentais, designadamente (...) a livre circulação de mercadorias (artigos 28.º e seguintes do TFUE) (...). Ora, é precisamente através da proteção de cada uma destas liberdades,*

diretamente aplicáveis, que ocorre uma verdadeira harmonização pela via jurisprudencial que se traduz na obrigatoriedade de as legislações nacionais se conformarem a cada uma dessas liberdades. (...) O direito português consagra uma cláusula de receção automática plena do direito convencional internacional, cumpridas as formalidades de aprovação, ratificação e publicação (...). Daqui decorre que os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados perante os tribunais” (sublinhado nosso).

6.70. E, prossegue a mesma decisão referindo que “os tratados são superiores hierarquicamente relativamente à lei ordinária. Esta superioridade decorre não só dos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas igualmente do artigo 8.º n. os 1 e 2 da CRP. Apresenta-se, pois, como claro que, para que a convenção vigore na ordem interna, é necessário que a lei ordinária posterior a não possa revogar. Ou seja, o direito internacional convencional não pode ser afastado por leis ordinárias, surgindo como superior àquelas. Sejam essas leis subsequentes, as quais serão materialmente inconstitucionais se o contrariarem; sejam anteriores, as quais terão de ser suspensas se forem conflituantes com esse direito convencional internacional, só retomando a vigência no caso de suspensão ou cessação da convenção internacional que estiver em causa” (sublinhado nosso).

6.71. Ora, não obstante as disposições internas, o artigo 110º do TFUE (na esteira do artigo 90º do Tratado de Roma), preceitua que “*nenhum EM fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente sobre produtos nacionais similares*”.¹⁰

¹⁰ A este propósito, refira-se o decidido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Acórdão de 7-04-2011 (Processo C-402/2009 - Caso Tatu), nos termos do qual se entendeu que “o artigo 110.º do TFUE 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 Estado membro, se esta medida fiscal for estruturada de tal maneira que desencoraje a colocação em circulação, no referido Estado membro, de veículos usados adquiridos noutros Estados membros, sem, por outro lado, desencorajar a compra de veículos usados da mesma idade e com o mesmo desgaste no mercado nacional” (sublinhado nosso)

- 6.72. Sobre a interpretação deste artigo face aos direitos nacionais se pronunciou o TJUE por diversas vezes precisando o seu alcance dado que a admissão nos mercados nacionais de veículos automóveis portadores de placa de matrícula definitiva de outros Estados membros, isto é de veículos usados, rege-se exclusivamente pelo direito nacional, não podendo, todavia, tal direito contrariar os princípios em que se alicerça o funcionamento da UE.¹¹
- 6.73. Por isso, dentro da liberdade conformadora que o legislador nacional dispõe para modelar o imposto de forma a proceder à sua cobrança de forma exequível e eficaz, é necessário ter em conta, para além da opinião da Comissão Europeia, enquanto entidade a quem cabe zelar pelo respeito pelo Tratado, a jurisprudência comunitária que se vai produzindo.
- 6.74. Nestes termos, o Código do IUC, em vigor à data a que se reporta o facto gerador do imposto em crise ignorava, no artigo 2º, nº 1, alínea a) e b), o previsto no artigo 110º do TFUE e a posição que o TJUE tem assumido (e que já assumia face ao disposto no artigo 90 do Tratado de Roma) de que deverá existir uma perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.
- 6.75. Ora, conforme se refere na Decisão Arbitral nº 398/2017-T, de 16 de Fevereiro de 2018, “quando as normas de direito ordinário interno não são compatíveis com o direito comunitário, o Tribunal não as pode aplicar suspendendo a sua força vinculativa no caso concreto” porquanto “o juiz nacional, encarregado de aplicar, no âmbito da sua competência, as disposições do direito comunitário, tem a obrigação de assegurar o pleno efeito dessas normas, deixando se necessário inaplicadas, por sua própria

¹¹ Neste âmbito, refira-se que, em 2009, interpretando o artigo 110º do TFUE, o TJUE, no Acórdão de 19 de Março de 2009 (que opôs a Comissão Europeia à Finlândia), considerou que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de um modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.

autoridade, qualquer disposição contrária da legislação nacional, ainda que posterior, sem que tenha de pedir ou aguardar a eliminação prévia desta por via legislativa ou por qualquer outro processo constitucional” (sublinhado nosso).¹²

6.76. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que, o que deverá aqui relevar é que o artigo 2º, nº 1 alíneas a) e b) do Código do IUC, na redação em vigor à data a que reporta a liquidação de IUC impugnada, está em desconformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE porquanto aquele artigo não pode, em conformidade com o que este artigo dispõe, fazer incidir IUC sobre determinado veículo automóvel, proveniente de outro Estado membro, sem ter em consideração a data em que o referido veículo foi matriculado no país de origem.

6.77. Em consequência, entende este Tribunal Arbitral que a legislação portuguesa vertida no artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) do Código do IUC não está em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE (aplicável por força do artigo 8º, nº 4 da CRP), pelo que determina este Tribunal Arbitral que será de anular o acto tributário de IUC objecto do pedido porquanto o mesmo padece de ilegalidade dado que não foi considerada, para efeitos da operação de enquadramento em sede de IUC e consequente liquidação de imposto (que a Requerente aqui visa anular), a data de matrícula no país de origem da viatura (o que a considerar-se, determinaria a sua não sujeição a IUC em Portugal).

Do pagamento dos juros indemnizatórios

6.78. De acordo com o disposto no nº 5 do artigo 24º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

¹² Neste sentido, vide Acórdão do TJUE (Processo nº 106/77), de 09-03-1978.

6.79. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*”¹³¹⁴

6.80. Assim, nos processos arbitrais tributários haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (sublinhado nosso).¹⁵ ¹⁶

6.81. No caso em análise, a Requerida não fez mais do que actuar segundo a determinação legal decorrente do Código do IUC, não podendo agir de outro modo, considerando a sua vinculação à lei e a impossibilidade de a desaplicar com base num juízo de supremacia do direito comunitário relativamente ao direito interno, que lhe não cabe fazer.

6.82. Assim, tendo em consideração o exposto no ponto anterior, entende este Tribunal Arbitral que a Requerida não incorreu em qualquer erro que lhe fosse imputável, apenas agindo em conformidade com a legislação a que está vinculada, pelo que não pode ser a Requerida condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

¹³ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, pág. 116).

¹⁴ Sobre os juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo Sousa, Jorge Lopes, Juros nas relações tributárias, in “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, pág. 155 e sgts).

¹⁵ Vide AC STA Processo nº 1052/04, de 30 de Novembro de 2004.

¹⁶ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, pág. 869).

- 6.83. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- 6.84. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.85. Ora, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerida.

7. DECISÃO

- 7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas nos Capítulos anteriores, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:
- 7.1.1. Julgar totalmente improcedentes as excepções da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e da ilegitimidade passiva da Requerida;
 - 7.1.2. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente no que diz respeito ao pedido de declaração de ilegalidade e de anulação da liquidação de IUC e de juros identificada no pedido, determinando-se o consequente reembolso das quantias indevidamente pagas;
 - 7.1.3. Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios;
 - 7.1.4. Em consequência, condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 456,19.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 306,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Outubro de 2019

O Árbitro,

Sílvia Oliveira