

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 201/2020-T

Tema: ISV – componente ambiental.

Sumário: em sede de imposto sobre os veículos (ISV), as taxas aplicáveis têm por base tributável uma componente cilindrada e uma componente ambiental, sendo que a primeira componente prevê uma taxa a aplicar consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda componente estabelece uma discriminação positiva entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO2 g/Km. No cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, o artigo 11.º, n.º s 1 e 2 do Código do ISV dispõe que “o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (...)”. A norma contida no artigo 11º do Código do ISV mostra-se incompatível com o disposto no artigo 110.º do TFUE porquanto aquela norma determina que o cálculo do imposto sobre veículos usados oriundos de outro EM seja efetuado sem se ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que o imposto resultante da sua aplicação ultrapassa o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no EM de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.

Decisão Arbitral

A árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 06.08.2020, decide nos termos que se seguem:

1. Relatório

A..., Lda., NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Viana do Castelo, (doravante, a "Requerente") apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 1, parte final e n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e, bem assim, do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, tendo em vista a anulação dos atos de liquidação resultantes da apresentação das Declarações Aduaneiras de Veículo (DAVs) n.ºs 2020/..., de 2020-01-29; 2020/..., de 2020-02-20 e 2020/..., de 2020-03-04, relativos a Imposto Sobre Veículos (ISV) e praticados pelo Diretor da Alfândega de Leixões.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por "AT" ou simplesmente "Administração Tributária").

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 26.03.2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17.02.2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 06.08.2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 02.09.2020, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como a apresentação de alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A. A Impugnante é uma sociedade comercial que se dedica à comercialização de veículos usados.
- B. No exercício da sua atividade, a Requerente importou, a partir da Alemanha e de Itália, os seguintes três veículos ligeiros de passageiros:
 - Marca ..., modelo..., a gasóleo, de matrícula ...;
 - Marca ..., modelo ..., a gasóleo, de matrícula ...;
 - Marca ..., modelo ..., a gasóleo, de matrícula
- C. Estes veículos tinham sido matriculados nos seus países de origem, respetivamente, em 28.04.2016, 28.12.2015 e 04.01.2017.
- D. Os veículos tinham, respetivamente, a seguinte quilometragem: 110.881, 121.432, 138.993.
- E. A Requerente procedeu à declaração aduaneira dos veículos, tendo a AT, em consequência, emitido as seguintes liquidações de ISV:

- Veículo de marca ..., modelo ..., matrícula ..., no valor de € 1.965,82;
 - Veículo de marca ..., modelo ..., matrícula ..., no valor de € 2.554,32;
 - Veículo de marca ..., modelo ..., matrícula ..., no valor de € 2.721,15.
- F. Do total de imposto liquidado, € 8.449,40 correspondem ao valor global da componente cilindrada e € 2.098,23 ao valor global da componente ambiental.
- G. Relativamente à componente cilindrada, o valor total já comporta a redução resultante do número de anos de uso do veículo:
- relativamente ao veículo de marca ..., modelo ..., matrícula ..., a redução foi de 35%, o que corresponde ao valor absoluto de € 627,43;
 - relativamente ao veículo de marca ..., modelo ..., matrícula ..., a redução foi de 43%, o que corresponde ao valor absoluto de € 1876,15;
 - relativamente ao veículo de marca ..., modelo ..., matrícula ..., a redução foi de 35%, o que corresponde ao valor absoluto de € 802,76.
- H. As liquidações de imposto foram integralmente pagas pela Requerente.
- I. Em 26.03.2020, a Requerente apresentou o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação de ISV e o reembolso do montante de € 739,75, acrescido de juros indemnizatórios.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente e que parcialmente constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto relevante para decisão da causa.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral por entender que as liquidações impugnadas estão feridas de ilegalidade no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do ISV.

O juízo de ilegalidade formulado repousa na convicção de que os atos de liquidação são ilegais porque a norma jurídica em que se baseiam – o artigo 11.º do CISV – viola o disposto no artigo 110.º do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia) ao permitir que o legislador nacional cobre um imposto sobre os veículos importados com base num valor que é superior valor real do veículo e assim onerando-o com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados equivalentes matriculados originalmente em Portugal.

Com base nesta convicção, foi já apresentada uma queixa junto da Comissão Europeia, a qual deu origem à instauração de um processo de infração contra Portugal – CHAP 2017 ... – no âmbito do qual foi emitido um parecer fundamentado pela Comissão Europeia com base no qual esta interpôs uma ação contra Portugal no Tribunal de Justiça da União Europeia.

A Requerente entende que, porque a AT não aplicou a redução à componente ambiental, mas apenas à componente cilindrada, liquidou a mais o valor de € 739,75 – cuja restituição agora solicita acrescida de juros indemnizatórios.

Quanto à AT, reage dizendo que se limitou a aplicar as normas jurídicas vigentes nos exatos termos da previsão legal. Nas suas palavras, *“No caso concreto o imposto foi calculado de acordo com o previsto no artigo 7.º do CISV, tendo sido aplicada uma redução para a componente ambiental nos termos deste artigo, não tendo sido aplicada outra/nova redução à componente ambiental porque tal redução não se encontra prevista no artigo 11.º do CISV, ao contrário do estabelecido para a componente cilindrada, que prevê uma redução em função dos “anos de uso” de acordo com a tabela D.”*

Acrescenta, porém, que *“A matéria em discussão extravasa, pois, a questão da legalidade das liquidações, que se repercute na esfera jurídica da Requerente, na medida em*

que o que está em causa não se cinge à mera liquidação de um tributo e anulação desse ato, mas a questões mais complexas, que têm na sua génese preocupações de ordem ambiental.

(...)

O modelo de tributação do ISV resultante da aprovação do CISV pela Lei 22-A/2007, de 29 de Junho, foi nortado por preocupações ambientais com respeito pelas orientações emanadas pelas instâncias comunitárias e pelos compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto e, mais tarde, pelo Acordo de Paris.

O Protocolo de Quioto, tratado internacional ratificado pelo Estado Português, estabeleceu compromissos muito rígidos para a redução da emissão dos gases que agravam o efeito estufa, considerados, de acordo com a maioria das investigações científicas, como as causas do aquecimento global, passando, por conseguinte, a componente ambiental a ser determinante no cálculo do imposto que incide sobre os veículos novos e usados (estes com emissões elevadas, superiores às dos veículos novos), em obediência ao princípio do poluidor pagador, consagrado no CISV e no TFUE, levando os consumidores a optar por automóveis com menores emissões de dióxido de carbono.

(...)

O que se constata é que, no âmbito da tributação automóvel, relativamente aos elementos sobre os quais assenta tal tributação, existe uma confusão de conceitos, que são, por natureza, distintos, não podendo estabelecer-se uma equiparação entre a componente cilindrada e a componente ambiental, nem, por isso, consequentemente, ver-lhe aplicados os mesmos critérios, até porque no caso da vertente ambiental, as razões que lhe estão subjacentes não coincidem com as que determinam a tributação que atende à cilindrada do veículo.”

(...)

Por isso, não pode deixar de se referir o estabelecido no artigo 191.º do TFUE, o qual tendo surgido depois do artigo 90.º do TCE (anterior 110.º do TFUE), exige que se proceda a uma interpretação atualista, no que concerne ao enquadramento da questão sub judice, que deve atender aos elementos sistemático e teleológico, porquanto naquele dispositivo, afirma-se, expressamente, no n.º 1, que a política da União, no domínio do ambiente, contribuirá para a prossecução, entre outros, da preservação, da proteção e a melhoria da qualidade do

ambiente, não podendo o artigo 110.º do TFUE ser interpretado nos termos defendidos pela Requerente.

Devendo, pois, a interpretação do artigo 110.º do TFUE ser efetuada à luz do disposto no artigo 191.º do mesmo tratado, sob pena de conflitualidade e desarmonia entre as duas normas, a não ser que o TJUE, em sede de interpretação, venha defender a existência de tal violação e que a norma do artigo 110.º do TFUE tem valor superior ao previsto no artigo 191.º quanto à proteção e a melhoria da qualidade ambiental.

Face ao previsto no n.º 1, do artigo 11.º do CISV, constata-se que o legislador teve em consideração que a componente ambiental representa o custo do impacto ambiental, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 11.º do CISV, também suportada pelos veículos novos, devendo a mesma ser entendida como um montante que os sujeitos passivos pagam ao Estado, destinado a compensar os efeitos nefastos que o veículo automóvel causa ao ambiente, sendo que esse montante é progressivo em função das emissões de dióxido de carbono.

Pelo que, em nome da unidade e da coerência do modelo de tributação automóvel vigente em Portugal, a não aplicação da totalidade da componente ambiental aos veículos usados violaria os princípios suprarreferidos, tornando-se fonte de graves injustiças, já que beneficiaria claramente os veículos usados em detrimento dos novos, sem que, para tal, se encontrem razões válidas.

Em suma, destinando-se a componente ambiental a compensar os efeitos nefastos de qualquer redução em função da depreciação comercial ou dos anos de uso do automóvel, dado que o potencial poluidor do automóvel não diminui com a sua idade, muito pelo contrário, agrava-se, como é do conhecimento comum, a mesma não deve ser objeto de qualquer redução pois representa o “custo de impacte ambiental”, sendo o seu objetivo orientar a escolha dos consumidores para uma maior seletividade na compra dos automóveis, em função do seu grau poluidor.”

3.2 Do Mérito

A discussão nos presentes autos circunscreve-se à questão de saber se a norma do artigo 11.º do Código do Imposto sobre os Veículos (Código do ISV), na qual se basearam as

liquidações de ISV impugnadas, viola ou não o disposto no artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Segundo a Requerente, a norma constante do artigo 11.º do CISV permite a cobrança sobre os veículos “importados” de outros Estados Membros da União Europeia de um imposto determinado com base em valor superior ao valor real do veículo – assim os onerando com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

A AT alega, em síntese, que se limitou a aplicar a legalidade vigente e que a norma do artigo 11.º do CISV, ao fazer uma distinção entre a componente cilindrada e a componente ambiental, o faz por justificadas razões de política ambiental sustentadas por instrumentos jurídicos internacionais aos quais o Estado Português se vinculou.

Entende, por esse motivo, que a interpretação do direito da União Europeia - nomeadamente do disposto no artigo 110.º do TFUE - não poderá deixar de ter em consideração objetivos ambientais, sob pena de se gerarem incoerências insustentáveis entre a política fiscal e a política ambiental.

Destaca ainda que o n.º 2 do artigo 191.º do TFUE enfatiza o princípio do poluidor pagador ao postular que *“A política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador”*.

Assim, da interpretação conjugada do disposto no artigo 110.º do TFUE e do artigo 191.º do mesmo tratado, conclui que o modelo de tributação automóvel português, ao fazer incidir sobre os veículos ligeiros de passageiros, novos e usados, a componente ambiental, não pretende restringir a entrada de veículos em território nacional para proteger a produção nacional, mas tão só direcionar as escolhas dos consumidores para a aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, tendo por fim último a proteção do ambiente, no estrito cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE.

Sustenta ainda a AT que a interpretação do artigo 11.º do Código do ISV defendida pela Requerente sempre seria inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP ao

atribuir um desagravamento, que, no caso, redundaria na atribuição de um verdadeiro benefício fiscal. Estando em causa matéria de elevada relevância social, e bem assim, a existência de disposições legais e objetivos de defesa ambiental definidos ao nível da União Europeia, internacional e nacional, não deve ser aplicada à componente ambiental a mesma redução que é aplicada à componente cilindrada no âmbito da tributação automóvel, concretamente no que se refere ao cálculo do imposto.

Vejamos.

Os artigos 7.º e 11.º do Código do ISV, aplicados aos atos de liquidação objeto do pedido arbitral, dispõem o seguinte:

“Artigo 7.º

Taxas normais – automóveis

1 – A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos: (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro):

a) aos automóveis de passageiros; (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

b) aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

TABELA A

Componente cilindrada

Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos) Taxas por centímetros cúbicos (em euros) Parcela a abater (em euros)

Até 1000 0,99 769,80

Entre 1001 e 1250 1,07 771,31

Mais de 1250 5,08 5.616,80

(Redação dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de Março de 2020)

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle — NEDC)

Veículos a gasolina

<i>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</i>	<i>Taxas (em euros)</i>	<i>Parcela a abater (em euros)</i>
--	-------------------------	------------------------------------

<i>Até 99</i>	<i>4,19</i>	<i>387,16</i>
---------------	-------------	---------------

<i>De 100 a 115</i>	<i>7,33</i>	<i>680,91</i>
---------------------	-------------	---------------

<i>De 116 a 145</i>	<i>47,65</i>	<i>5.353,01</i>
---------------------	--------------	-----------------

<i>De 146 a 175</i>	<i>55,52</i>	<i>6.473,8</i>
---------------------	--------------	----------------

<i>De 176 a 195</i>	<i>141,42</i>	<i>21.422,47</i>
---------------------	---------------	------------------

<i>Mais de 195</i>	<i>186,47</i>	<i>30.274,29</i>
--------------------	---------------	------------------

(Redação dada pela Lei n.º 2/2020 de 31 de Março de 2020)

Veículos a gasóleo

Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)

Taxas (em euros)

Parcela a abater (em euros)

<i>Até 79</i>	<i>5,24</i>	<i>398,07</i>
<i>De 80 a 95</i>	<i>21,26</i>	<i>1.676,08</i>
<i>De 96 a 120</i>	<i>71,83</i>	<i>6.524,16</i>
<i>De 121 a 140</i>	<i>159,33</i>	<i>17.158,92</i>
<i>De 141 a 160</i>	<i>177,19</i>	<i>19.694,01</i>
<i>Mais de 160</i>	<i>243,38</i>	<i>30.326,67</i>

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure — WLTP)

Veículos a gasolina

<i>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</i>	<i>Taxas (em euros)</i>	<i>Parcela a abater (em euros)</i>
<i>Até 110</i>	<i>0,40</i>	<i>39,00</i>
<i>De 111 a 115</i>	<i>1,00</i>	<i>105,00</i>
<i>De 116 a 120</i>	<i>1,25</i>	<i>134,00</i>
<i>De 121 a 130</i>	<i>4,78</i>	<i>561,40</i>

<i>De 121 a 145</i>	<i>5,79</i>	<i>691,5</i>
<i>De 146 a 175</i>	<i>37,66</i>	<i>5.276,50</i>
<i>De 176 a 195</i>	<i>46,58</i>	<i>6.571,10</i>
<i>De 196 a 235</i>	<i>175,00</i>	<i>31.000,00</i>
<i>Mais de 235</i>	<i>212,00</i>	<i>38.000,00</i>

(Redação dada pela Lei n.º 2/2020 de 31 de Março de 2020)

Veículos a gasóleo

Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)

Taxas (em euros)

Parcela a abater (em euros)

<i>Até 110</i>	<i>1,56</i>	<i>10,43</i>
<i>De 111 a 120</i>	<i>17,20</i>	<i>1.728,32</i>
<i>De 121 a 140</i>	<i>58,97</i>	<i>6.673,96</i>
<i>De 141 a 150</i>	<i>115,50</i>	<i>14.580,00</i>
<i>De 151 a 160</i>	<i>145,80</i>	<i>19.200,00</i>
<i>De 161 a 170</i>	<i>201,00</i>	<i>26.500,00</i>
<i>De 171 a 190</i>	<i>248,50</i>	<i>33.536,42</i>
<i>Mais de 190</i>	<i>256,00</i>	<i>34.700,00</i>

(Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

2 – A tabela B, a seguir indicada, tem em conta exclusivamente a componente cilindrada, sendo aplicável aos seguintes veículos: *(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

a) na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm; *(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

b) na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável; *(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

c) aos automóveis abrangidos pelos n.os 2 e 3 do artigo seguinte, nas percentagens aí previstas; *(Redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)*

d) aos automóveis abrangidos pelo artigo 9.º, nas percentagens aí previstas. *(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

TABELA B

Componente cilindrada

Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos) Taxas por centímetros cúbicos (em euros) Parcela a abater (em euros)

Até 1 250 4,81 3 020,78

Mais de 1 250 11,41 11 005,76

(Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

3 – Os veículos ligeiros, equipados com sistema de propulsão a gasóleo ficam sujeitos a um agravamento de 500 € no total do montante do imposto a pagar, sendo esse valor reduzido

para 250 € relativamente aos veículos ligeiros de mercadorias referidos no n.º 2 do artigo 9.º, com exceção dos veículos que apresentarem nos respetivos certificados de conformidade ou, na sua inexistência, nas homologações técnicas, um valor de emissão de partículas inferior a 0,001 g/km. (Redação dada pela Lei n.º 2/2020 de 31 de Março)

4 – Sempre que o imposto relativo à componente ambiental apresentar um resultado negativo, será o mesmo deduzido ao montante do imposto da componente cilindrada, não podendo o total do imposto a pagar ser inferior a € 100, independentemente do cálculo que resultar da aplicação da tabela A ou da tabela B. (Redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)

5 – A cilindrada dos automóveis movidos por motores Wankel corresponde ao dobro da cilindrada nominal, calculada nos termos do Regulamento das Homologações CE de Veículos, Sistemas e Unidades Técnicas Relativo às Emissões Poluentes, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 202/2000, de 1 de setembro.

6 – Nas situações previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º, o montante do imposto a pagar é o que resulta da diferença entre o imposto incidente sobre o veículo após a respetiva operação, atento o tempo de uso entretanto decorrido, e o imposto originariamente pago, exceto nos casos de mudança de chassis, em que o imposto é devido pela totalidade.

7 – (Revogado)

8 – Os veículos que se apresentem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, exclusivamente de gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural ou bioetanol, são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasolina. (Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

9 – Os veículos que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, de biodiesel são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasóleo. (Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

Por sua vez, o artigo 11.º do Código do ISV estabelece o seguinte:

Artigo 11.º

Taxas – veículos usados

1 – O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional: (Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

TABELA D

Tempo de uso Percentagem de redução

<i>Até 1 ano(1)</i>	<i>10</i>
<i>Mais de 1 a 2 anos</i>	<i>20</i>
<i>Mais de 2 a 3 anos</i>	<i>28</i>
<i>Mais de 3 a 4 anos</i>	<i>35</i>
<i>Mais de 4 a 5 anos</i>	<i>43</i>
<i>Mais de 5 a 6 anos</i>	<i>52</i>
<i>Mais de 6 a 7 anos</i>	<i>60</i>
<i>Mais de 7 a 8 anos</i>	<i>65</i>
<i>Mais de 8 a 9 anos</i>	<i>70</i>
<i>Mais de 9 a 10 anos</i>	<i>75</i>

Mais de 10 anos 80

(Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

2 – *Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.*

3 – *Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado nos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:*

$$ISV = (V \div VR \times Y) + C$$

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado; (Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

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

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

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

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

5 – (Revogado).”

Já o artigo 110.º do TFUE estabelece que “*Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados- Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.*”

A questão da conformidade com o direito europeu das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado Membro já foi objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia por diversas vezes. São exemplo disso o caso Nunes Tadeu (Acórdão do TJUE, de 09.03.1995, proc. C-345/03), em que o TJUE entendeu que a cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional. Noutro caso - Gomes Valente (Acórdão do TJUE, de 22-02-2001, proc. C-

393/98) – o Tribunal entendeu que “A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional”.

Resulta da jurisprudência acima mencionada que, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional (e, portanto, para efeitos de aplicação do disposto no artigo 110.º do TFUE), deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide, direta ou indiretamente, sobre os produtos nacionais e os produtos importados, mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Ou seja, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. Assim, o valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida).

Ora, a alteração ao artigo 11.º do Código do ISV operada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, permitiu que passasse a ser considerada a desvalorização do veículo, mas tão-somente quanto à componente cilindrada, ficando excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental.

Embora a tributação automóvel possa assentar em critérios como o do tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais – como tem sido admitido pelo TJUE -, a aplicação em concreto desses critérios não deve ter como efeito que o imposto automóvel onere mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares. É esse mesmo argumento que sustenta a ação judicial intentada recentemente pela Comissão Europeia contra o Estado Português. Pode ler-se no comunicado de 24.01.2019 que a Comissão Europeia deu início à ação “*por este Estado-Membro não ter*

em conta a componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação. A Comissão considera que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que os veículos usados importados de outros Estados-Membros são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado português, uma vez que a sua depreciação não é plenamente tida em conta. Se Portugal não atuar no prazo de dois meses, a Comissão poderá enviar um parecer fundamentado sobre esta matéria às autoridades portuguesas.”

Têm sido proferidas várias decisões arbitrais no sentido de que o artigo 11.º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TJUE porquanto aquele artigo não pode, em conformidade com o que este artigo dispõe, calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro EM sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, neste caso, o imposto calculado ultrapasse o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no EM de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais (cfr. as Decisões Arbitrais n.º 572/2019-T, de 30.04.2019, n.º 346/2019, de 2.11.2019, n.º 348/2019, de 31.01.2020, n.º 350/2019, de 27.01.2020, n.º n.º 498/2019, de 31.01.2020, n.º 872/2019-T, de 25.06.2020).

Na senda destas decisões, também este Tribunal Arbitral entende que a norma ínsita no artigo 11.º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE porquanto aquela norma determina que o cálculo do imposto sobre veículos usados oriundos de outro EM seja efetuado sem se ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que o imposto resultante da sua aplicação ultrapassa o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no EM de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.

Resultando dos documentos juntos aos autos que o Requerente liquidou imposto a mais, por força da aplicação do disposto no artigo 11.º do código do ISV, devem os atos de liquidação impugnados ser parcialmente anulados, porquanto aqueles padecem de ilegalidade na parte em que não considera aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE.

3.3 Questão do reenvio prejudicial

Analisadas as matérias em presença e considerando a questão a decidir, o Tribunal Arbitral entende não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos e fundamentos a seguir enunciados.

O reenvio prejudicial é um fundamental do direito da União Europeia que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos EM o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União. Assim, por força do disposto no artigo 19.º, n.º 3, alínea b), do Tratado da União Europeia e do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o TJUE é competente para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação do direito da União e sobre a validade dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Por outro lado, os Tribunais nacionais são considerados como Tribunais comuns da ordem jurídica da União Europeia, estando sujeitos a um dever de aplicação do direito europeu mesmo contra disposições de direito interno. Os Tribunais Arbitrais integram o conjunto de Tribunais nacionais, como expressamente resulta do previsto no artigo 209.º da Constituição e, enquanto tal, no desempenho ativo da sua função arbitral, e atendendo à natureza excecional do recurso da decisão dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária, o legislador nacional deixou expresso no preâmbulo do diploma que aprovou o RJAT que “*nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do §3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*”.

Para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa, porquanto se o texto a interpretar é perfeitamente claro, não se trata já de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é competência do Tribunal incumbido da competência de julgar o caso concreto (aplicando a lei, nacional e/ou comunitária, se for esse o caso). Com efeito, o que se

impõe a este Tribunal Arbitral é decidir em conformidade com a lei aplicável (nacional e/ou comunitária), dando plena aplicação a ambas, bem assim como aos princípios do sistema do ISV em presença, tendo em linha de conta a jurisprudência do TJUE, relevante no tratamento das matérias em questão.

Assim, e porque o Tribunal entendeu que não subsistem dúvidas quanto à interpretação do artigo 110º do TFUE, decide também pela desnecessidade de reenvio prejudicial ao TJUE (para interpretação de qualquer questão prejudicial), por ter à sua disposição todos os elementos necessários para proferir a presente decisão.

Alega, ainda, a Requerida que o desagravamento fiscal correspondente à componente ambiental redundante na atribuição de um benefício fiscal, pelo que a interpretação defendida pela Requerente deveria considerar-se inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, conduzindo a uma desaplicação do artigo 66.º da CRP.

Contudo, a interpretação aqui defendida pela Requerente – e admitida como válida por este Tribunal – limita-se a fazer uso do critério de desagravamento estabelecido pelo legislador, isto é, a redução expressamente prevista na lei – para as duas componentes em que assenta a liquidação do imposto (cilindrada e ambiental), não criando qualquer benefício fiscal *ex novo*. Nesta medida, entendemos que não assiste razão à AT.

3.5 Dos juros indemnizatórios

De acordo com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º 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 ato tributário. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

O direito a juros indemnizatórios a que alude o artigo 43.º da LGT pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importância manifestamente indevida. Reconhece-se, portanto, o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

4. Decisão

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação parcial dos atos tributários de ISV objeto do pedido;
- b) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de imposto pago a mais, acrescido de juros indemnizatórios.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € **739,75**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **306,00**, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 14.09.2020

A Árbitro

(Raquel Franco)