

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 158/2020-T
Tema: ISV – Componente Ambiental

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., LDA., NIF..., sociedade com sede sita na Rua ... n.º..., freguesia de..., ...-..., concelho de Ponta Delgada; serviço periférico local da sua sede o Serviço de Finanças de ... (doravante “Requerente”), Serviço de Finanças do Porto ... vem, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista obter a anulação do acto de liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) n.º 2019/..., de 18.12.2019, no valor total de €44.200,06 (quarenta e quatro mil e duzentos Euros e seis cêntimos).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 9.03.2020.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 5.08.2020.

A AT apresentou resposta a 3.09.2020, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 8.09.2020, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo fixado prazo para alegações sucessivas.

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 do RJAT e é competente.

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

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 sociedade Requerente adquiriu o veículo automóvel ligeiro de passageiros usado de marca ..., modelo ..., n.º de motor..., n.º quadro WDB..., código de homologação..., cilindrada ... cc, movido a gasóleo, com 37.921 km percorridos;
- b) O veículo é originário da Alemanha e foi matriculado pela primeira vez no seu país de origem em 5 de Julho de 2011 com a matrícula n.º...;
- c) Em 16 de dezembro de 2019, a Requerente procedeu à importação do referido veículo no território nacional;

- d) Em 18 de dezembro de 2019, a Requerente apresentou junto da Alfândega de Aveiro a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), à qual foi atribuído o nº 2019/...);
- e) Com base nos elementos constantes da DAV foi efectuado o cálculo do ISV, sendo apurado o valor de €44.200,06:
- f) Atenta a data da 1ª matrícula do veículo no país de origem, o veículo foi considerado um veículo com mais de 8 a 9 anos uso, para efeitos dos escalões da Tabela D, prevista no nº 1, do artigo 11º do CISV, ao qual corresponde uma percentagem de redução de 70%.
- g) No Quadro R da referida DAV, verifica-se que o ISV foi calculado com recurso à aplicação da tabela aplicável aos veículos ligeiros de passageiros (Tabela A), pelo valor total de €44.200,06;
- h) Do valor total de imposto, €9.514,22 são relativos à componente cilindrada, e €41.345,79 são relativos à componente ambiental.
- i) No que concerne à componente cilindrada, ao valor de €9.514,22 foi deduzida a quantia correspondente a 70% do seu montante, ou seja, €6.659,95, por força da redução resultante do número de anos do veículo (mais de oito a nove anos);
- j) No que concerne à componente ambiental, ao montante de €41.345,79 não foi aplicada qualquer percentagem de dedução, designadamente em face da antiguidade da viatura automóvel;
- k) Em 18 de dezembro de 2019, foi efectuado o pagamento do imposto liquidado acima referido pelo montante de €44.200,06.

2.2. Apreciação da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos aos autos, tendo sido selecionada de acordo com o disposto no artigo 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

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

2.3. Questão-Prévia – Do valor da acção

A Requerente atribuiu ao presente pedido arbitral o montante de €44.200,06, correspondente ao valor total da liquidação de ISV efetuada pelo serviço competente.

Contudo, tal como alega a AT, através da petição arbitral apresentada, a Requerente pretende impugna apenas parcialmente o acto tributário, suscitando a ilegalidade do cálculo da componente ambiental do imposto.

Em consequência, o valor em discussão é o valor de €28.942,05 e não o valor total de €44.200,06.

Nos termos do disposto no artigo 29.º do Regime da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2001, de 20 de Janeiro, omissos em matéria de cálculo do valor da causa, haverá que recorrer à legislação subsidiariamente aplicável, designadamente ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), é aqui aplicável o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, no seu n.º 1, alínea a), de acordo com o qual o valor atendível para efeitos de custas,

quando seja impugnada a liquidação, é o da importância cuja anulação se pretende, no caso o valor de €28.942,05.

Corrige-se, assim, o valor da causa para €28.942,05 (Vinte e Oito mil, novecentos e quarenta e dois Euros e cinco cêntimos).

3. Matéria de direito – Argumentos das Partes

Discute-se nos presentes autos se a liquidação de ISV realizada viola ou não o disposto no artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), mediante a aplicação da norma do artigo 11.º do Código do Imposto sobre os Veículos (Código do ISV).

A este propósito alega a Requerente que a referida norma, aplicável aos veículos portadores de matrículas comunitárias com vista a contemplar no cálculo do imposto devido a desvalorização comercial média dos veículos usados no mercado nacional, prevê uma redução percentual pelo número de anos de uso do veículo, mas apenas na componente cilindrada, deixando de lado a componente ambiental.

Segundo a Requerente, a norma aplicada na liquidação que contesta conduz a que seja cobrado sobre os veículos “importados” de outros Estados Membros da União Europeia um imposto determinado com base em valor superior ao valor real do veículo onerando-os com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

Com a fundamentação acima sumariada, conclui a Requerente que deve o presente Tribunal declarar a ilegalidade do acto tributário identificado e, em consequência, determinar a anulação parcial da liquidação de ISV identificada, no montante de €28.942,05.

Por sua vez, defende a Requerida, após delinear um quadro geral da legislação nacional aplicável na área da incidência, objectiva e subjectiva, na determinação da base tributável, taxas aplicáveis, facto gerador e exigibilidade do tributo, no tocante à compatibilidade daquela norma do artigo 11.º do Código do ISV com o direito comunitário, que:

“O actual modelo de fiscalidade automóvel tem, pois, em vista assegurar a coerência entre a tributação de veículos novos e usados, na medida em que a aquisição de uns e de outros se rege pelos mesmos princípios, de justiça fiscal e respeito pelo meio ambiente.”

Nesse contexto, entende a AT 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.

No que concerne aos automóveis usados, não existem dúvidas que, quanto mais antigos, mais poluentes se tornam, e maiores serão as consequências nefastas para o meio ambiente, pretendendo-se orientar os consumidores na escolha de veículos com menores emissões de dióxido de carbono.

Assim, a interpretação do disposto no artigo 110.º do TFUE não poderá deixar de ter em consideração os objectivos ambientais acima referidos, sob pena de se gerarem incoerências insustentáveis entre a política fiscal e a política ambiental.

Mais acrescento que o n.º 2 do artigo 191.º 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 do artigo 110.º do TFUE, em conjugação com a que resulta do artigo 191.º do mesmo tratado, claramente se 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 direccionar as escolhas dos consumidores para a aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, isto é, mais “amigos do ambiente” tendo por fim último a proteção do ambiente, no estrito cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE.

Defende, assim, a AT que a aplicação do disposto no artigo 11.º do Código do ISV não obsta à admissão de veículos usados em território nacional, nem tampouco visa impedir a realização de negócios jurídicos de compra e venda de veículos automóveis, pois, são processadas, diariamente, inúmeras declarações aduaneiras de veículos (DAV), de regularização fiscal de veículos em território nacional, provenientes de outros Estados-membros. Em consequência, defende a AT a legalidade do acto de liquidação impugnado.

Não sendo o acto impugnado considerado legal, então, defende a AT que a interpretação do artigo 11.º do Código do ISV pugna pela Requerente sempre terá que se reputar de inconstitucional, por violação do princípio da legalidade, princípio da equivalência, direito ao ambiente e qualidade de vida, sendo certo que, ao atribuir, em resultado de tal aplicação, um desagravamento, que, no caso, redundava na atribuição de um verdadeiro benefício fiscal, defende a AT que tal interpretação deve considerar-se inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Mais defende a AT que a interpretação desenvolvida pelo Requerente conduz à desaplicação do artigo 66.º, n.º 2 da CRP e do artigo 191.º do TFUE.

Nesta senda, conclui a AT que a liquidação de ISV, que aplicou o artigo 11.º do Código do ISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional e o direito comunitário, cumprindo,

designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da CRP.

4. Decisão

O pedido de pronúncia arbitral alicerça-se em alegado vício de ilegalidade do acto de liquidação de ISV n.º 2019/..., na parte respeitante à não consideração da redução do valor do imposto a pagar em função do número de anos do veículo quanto à componente ambiental.

Considerando a posição das partes, os documentos juntos aos autos e os factos apurados, importa considerar antes de mais a legislação aplicável à questão *decidenda*. Assim:

Dispõem os artigos 7.º e 11.º do Código do ISV, aplicáveis ao acto de liquidação objecto do pedido arbitral, 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 (<i>New European Driving Cycle</i> — NEDC)		
Veículos a gasolina		
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 99	4,19	387,16
De 100 a 115	7,33	680,91
De 116 a 145	47,65	5.353,01
De 146 a 175	55,52	6.473,8
De 176 a 195	141,42	21.422,47
Mais de 195	186,47	30.274,29
(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)		
Até 79	5,24	398,07
De 80 a 95	21,26	1.676,08
De 96 a 120	71,83	6.524,16
De 121 a 140	159,33	17.158,92
De 141 a 160	177,19	19.694,01
Mais de 160	243,38	30.326,67
Componente ambiental		
Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (<i>Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure</i> — WLTP)		
Veículos a gasolina		
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 110	0,40	39,00
De 111 a 115	1,00	105,00
De 116 a 120	1,25	134,00
De 121 a 130	4,78	561,40
De 121 a 145	5,79	691,5
De 146 a 175	37,66	5.276,50

De 176 a 195	46,58	6.571,10
De 196 a 235	175,00	31.000,00
Mais de 235	212,00	38.000,00
(Redação dada pela Lei n.º 2/2020 de 31 de Março de 2020)		
Veículos a gasóleo		
Escalação de CO2 (em gramas por quilómetro)		
Taxas (em euros)		
Parcela a abater (em euros)		
Até 110	1,56	10,43
De 111 a 120	17,20	1.728,32
De 121 a 140	58,97	6.673,96
De 141 a 150	115,50	14.580,00
De 151 a 160	145,80	19.200,00
De 161 a 170	201,00	26.500,00
De 171 a 190	248,50	33.536,42
Mais de 190	256,00	34.700,00
(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
Até 1 ano(1)	10
Mais de 1 a 2 anos	20
Mais de 2 a 3 anos	28
Mais de 3 a 4 anos	35
Mais de 4 a 5 anos	43
Mais de 5 a 6 anos	52
Mais de 6 a 7 anos	60
Mais de 7 a 8 anos	65
Mais de 8 a 9 anos	70
Mais de 9 a 10 anos	75
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:

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

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 ambiental⁴, 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).”

Como fundamento da ilegalidade da liquidação impugnada encontra-se o artigo 110.º do TFUE, na medida em que a tributação em causa seria mais gravosa para os veículos introduzidos no consumo em Portugal, provenientes de outros Estados Membros de União Europeia do que a que recai sobre veículos usados transacionados no mercado nacional.

Com efeito, estabelece aquele preceito - correspondente ao anterior artigo 90.º do TCE – que *“Nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados- Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.”*

No presente caso, a liquidação de ISV em discussão respeita a viatura proveniente da Alemanha, não tendo sido na determinação do imposto, no que respeita à componente ambiental considerada qualquer redução em função do número de anos de uso dos veículos.

Está, assim, em causa determinar se a referida norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que não considera qualquer redução de imposto em função do número de anos de uso do veículo na componente ambiental viola ou não o direito comunitário, em especial o já referido artigo 110.º do TFUE e, conseqüentemente, se a liquidação impugnada se encontra, ou não, ferida de ilegalidade nessa parte.

A questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado Membro tem vindo, de forma recorrente, a ser objecto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia.

Assim, por exemplo, no caso Nunes Tadeu (Acórdão do TJUE, de 09.03.1995, proc. C-345/03), entendeu o Tribunal 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.

Também no caso *Gomes Valente* (Acórdão do TJUE, de 22-02-2001, proc. C-393/98), foi entendido 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*”.

Para além dos referidos casos, indicam-se a título de exemplo de decisões do TJUE no mesmo sentido, o acórdão de 20.09.2007, proc. C-74/06, *Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica* e o Acórdão de 05.10.2006, processos apensos C-290/05 e C-33/05, *Akos Nadasdi*.

Assim, contrariamente ao defendido pela AT, entende-se que se encontra sedimentado na jurisprudência comunitária o entendimento de que “*Para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, 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. Mais precisamente, 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. 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).*

“27 No caso em apreço, o artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre Veículos prevê, para efeitos do cálculo do imposto aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros, a tomada em consideração de uma desvalorização em função de uma tabela de percentagens fixas que estabelece, designadamente, em 20% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado durante um período de um a dois anos e em 52% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado há mais de cinco anos.

“28 Daqui resulta que a República Portuguesa aplica aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação no qual, por um lado, o imposto devido por um veículo utilizado há menos de um ano é igual ao imposto que incide sobre um veículo novo similar posto em circulação em Portugal e, por outro, a desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco anos é limitada a 52%, para efeitos do cálculo do montante deste imposto, independentemente do estado geral real desses veículos.

“30 Deste modo, a regulamentação nacional em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo a pagar pelos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros para Portugal e utilizados há menos de um ano ou há mais de cinco anos é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos.

“31 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que, nos casos referidos no número anterior do presente acórdão, os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE”. Em conclusão, viria o Tribunal a declarar que “1) A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.”(Ac. de 16-06- 2016, proc. C-200/15, Comissão Europeia vs República Portuguesa).

Na sequência da jurisprudência do TJUE, o artigo 11.º do Código do ISV, foi alterado pela Lei n.º 42/2016, de 28/12 passando a ser considerada a desvalorização do veículo, mas tão-somente

quanto à componente cilindrada, ficando excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental.

Contudo, tal como o TJUE tem repetidamente declarado, a tributação automóvel pode assentar em critérios objectivos, como sejam o tipo de motor, a cilindrada e, inclusivamente, uma classificação assente em considerações ambientais. Porém, quando aplicados a veículos usados importados de outros Estados-Membros, o montante de imposto cobrado não pode exceder o montante que se contém no valor residual de veículos usados similares já registados no Estado-Membro de importação. É, pois, constante a orientação do Tribunal de Justiça, no que concerne à interpretação daquele artigo 110.º quando referido à tributação automóvel: um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

Dada a desconformidade do direito nacional com a referida norma comunitária, conforme comunicado de 24.01.2019, a Comissão Europeia deu início a acção judicial contra o Estado Português *“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. Decisão Arbitral 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).

Na verdade, tal como se defende na Decisão do CAAD n.º 572/2018, de 30.04.2019, “*com a alteração legislativa verificada em 2016, com efeitos desde 1 de Janeiro de 2017 e à revelia do disposto no artigo 110.º do TFUE, Portugal deixou de considerar as percentagens de redução de ISV relativas à depreciação das viaturas no que diz respeito à componente ambiental pretendendo-se com isso, segundo a Requerida, “(...) imprimir coerência entre a tributação dos veículos novos e usados” porquanto “(...) o modelo de tributação dos veículos usados, alterado através da Lei do OE/2017, não pretende contrariar o direito comunitário, mas sim respeitar as orientações comunitárias em matéria de reduções das emissões de CO2, tendo em vista o cumprimento das responsabilidades ambientais assumidas no âmbito do Protocolo de Quioto”.*

6.84. E, reitera a Requerida que “*(...) o princípio da protecção do ambiente está (...) consagrado no artigo 191º do TFUE ao estipular que a política da União contribuirá para a prossecução da preservação, protecção e melhoria da qualidade do ambiente”, pelo que “(...) a interpretação do artigo 110º do TFUE tem de ser efectuada à luz do disposto no artigo 191º do mesmo tratado, sob pena de conflitualidade entre as duas normas”.*[17]

6.85. Não obstante a Requerida referir que “*(...) o conteúdo do artigo 110º deste tratado proveio do artigo 90º do tratado CE, ao qual ainda não estavam subjacentes as preocupações ambientais, com a acuidade que hoje se colocam”, tal afirmação não será de todo correcta porquanto o artigo 191º do TFUE teve origem no artigo 174º daquele Tratado e também a jurisprudência do TJUE se referiu em diversos momentos às questões ambientais na interpretação do referido artigo 90º, nomeadamente, no já citado processo C-290/05.* 6.86. E, recorde-se, em conformidade com o que é defendido pelo Requerente, o Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016, refere que “*este artigo (110º do TFUE) é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam (...) a uma imposição superior do produto importado (...)”, sendo que “(...) 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 (...)”.

6.87. *Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que, o que deverá aqui relevar é que o artigo 11º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE 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.[18]*

6.88. *Em consequência, será negativa a resposta a dar à questão a decidir, enunciada no ponto 6.28.1., porquanto de entende que a actual legislação portuguesa vertida no artigo 11º do Código do ISV não estão 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 parcialmente o acto tributário de ISV objecto do pedido porquanto o mesmo padece de ilegalidade na parte em que não considerou aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto no artigo 110º do TFUE.[19]*

Questão do reenvio prejudicial

6.89. *Para o efeito, analisadas as matérias em presença e considerando a questão a decidir, o Tribunal Arbitral entendeu não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos e fundamentos a seguir enunciados.*

6.90. *O reenvio prejudicial é um mecanismo 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.*

6.91. *Por força do disposto no artigo 19º, nº 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 actos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.*

6.92. *Os Tribunais nacionais são considerados como Tribunais comuns da ordem jurídica da União Europeia, dado o número considerável de normas e de actos comunitários, constituídos*

por disposições directamente aplicáveis ou com efeito directo, cabendo aos Tribunais nacionais dos Estados Membros aplica-las nos litígios que lhes sejam submetidos para apreciação, nem como o dever de aplicar o direito comunitário, mesmo contra disposições de direito interno.

6.93. Os Tribunais Arbitrais integram o conjunto de Tribunais nacionais, como expressamente resulta do previsto no artigo 209º da CRP e, enquanto tal, no desempenho activo da sua função arbitral, e atendendo à natureza excepcional 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”, pelo que se entende que, em caso de dúvida sobre a interpretação de normas jurídicas de Direito Europeu, o Tribunal Arbitral pode recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial.

6.94. Assim, 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).

6.95. 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.

6.96. Nesta conformidade, face ao acima exposto, e dado que entendeu este Tribunal Arbitral não subsistirem dúvidas quanto à interpretação do artigo 110º do TFUE, foi decidido que não era necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE (para interpretação de qualquer questão prejudicial), por ter à sua disposição todos os elementos necessários para proferir a presente decisão.”

No Acórdão de 19.03.2009, do TJUE, que opôs a Comissão Europeia à Finlândia, o Tribunal considerou que o artigo 110.º do TFUE 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.

Considerando que, nos termos do disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), “*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), entende-se que o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e é directamente aplicável em território nacional.

Ora, resulta claro do artigo 110.º do TFUE que *Nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares, sendo certo que a posição já assumida pela Comissão Europeia e pelo TJUE segue no sentido de resultar da referida base legal a obrigação legal de ser tido em conta a redução sobre a componente ambiental do ISV no cálculo do imposto incidente sobre veículos usados “importados” de outros EM.*

Na verdade, o TJUE tem sido claro relativamente ao entendimento que deve ser dado ao artigo 110.º do TFUE, nomeadamente quando defende que *o mesmo é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam (...) a uma imposição superior do produto importado (...)”, sendo que “(...) 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 (...)” - Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016.*

Acompanhando o sentido generalizado das decisões arbitrais já proferidas sobre a questão *decidenda* entende-se que o artigo 11.º do Código do ISV é ilegal quando interpretado e aplicado sem consideração da desvalorização do veículo até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, para efeitos de determinação da componente ambiental.

Nestes termos, entende-se que o artigo 11.º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE porquanto ali se prevê a discriminação sobre veículos usados oriundos de outro EM quanto ao cálculo do imposto, 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.

Alega, ainda, a Requerida que o desagravamento fiscal correspondente à componente ambiental redundaria na atribuição de um verdadeiro benefício fiscal, pelo que tal interpretação deve 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.

Ora, a interpretação desenvolvida por este Tribunal, no caso concreto, relativamente à aplicação do artigo 11.º do Código do ISV não determina a criação de nenhum benefício fiscal, mas sim o cumprimento do disposto no artigo 110.º do TFUE, conforme acima explicitado, e resulta imposto pelo artigo 8.º, n.º 4 da CRP.

Contrariamente ao defendido pela AT, não se entende verificada qualquer violação dos comandos constitucionais ínsitos no artigo 66.º da CRP, sendo precisamente na prossecução dos objectivos ambientais ali contemplados que tem prosseguido a legislação respeitante à tributação sobre veículos automóveis. Ademais, é claro que, por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP, os comandos constitucionais constantes da CRP não habilitam o legislador (e muito menos o intérprete) a qualquer discriminação em função da nacionalidade/origem – princípio-pilar fundamental do mercado único Europeu.

Conclui-se, assim, que tendo em conta o disposto no artigo 110.º do TFUE, o artigo 11.º do Código do ISV não padece de inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária no sentido de reserva de lei formal nem tão pouco por violação do artigo 66.º da CRP.

Em consequência, verifica-se, no caso concreto em análise, que ao acto tributário impugnado foi aplicado o artigo 11.º do Código do ISV, que é ilegal atento o disposto no artigo 110.º do TFUE.

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, deve o acto de liquidação *sub judice* ser parcialmente anulado, porquanto aquele padece 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.

- 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 acto 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 actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

Nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 2, e 100.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Na sequência da declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação de ISV identificado, na medida do peticionado pelo Requerente e nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, pelo que terá de haver lugar ao reembolso parcial do montante pago pelo Requerente, relativos ao ISV na parte em que a liquidação se deve considerar anulada, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade já assinalada.

Nos termos do disposto no artigo 61.º do CPPT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia de ISV paga indevidamente, os quais serão contados de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61.º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Não declarar a inconstitucionalidade do artigo 11.º do Código do ISV;
- b) Julgar procedente a anulação parcial do acto tributário de ISV objecto do pedido;
- d) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir ao 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 **€28.942,05** (vinte e oito mil, novecentos e quarenta e dois mil Euros e cinco cêntimos).

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €1.530,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 12.10.2020

A Árbitro,

(Magda Feliciano)