

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 414/2020-T

Tema: ISV – Admissão de veículos usados – Incidência sobre a componente ambiental.

SUMÁRIO

1. Os vícios do ato tributário implicam a sua mera anulabilidade, só ocorrendo nulidade quando falte qualquer elemento essencial do ato, quando a lei expressamente preveja essa forma de invalidade, nos termos do artigo 161.º do CPA, ou quando ocorra ofensa do conteúdo de um direito fundamental.
2. Na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional, a norma do artigo 11.º do CISV, na redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, mostra-se incompatível com o direito comunitário, por violação do artigo 110.º do TFUE.
3. Consequentemente, encontram-se feridos de ilegalidade os atos tributários praticados ao abrigo da citada norma.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A...**, contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., ...-..., Loures, vem ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2.O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 18-08-2020, visa a declaração de ilegalidade e anulação parcial dos atos de liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) resultantes da apresentação das Declarações Aduaneiras de Veículos n.ºs 2018/... e 2020/..., de 11-04-2018 e 18-06-2020, respetivamente, da Alfândega do Jardim do Tabaco, na importância total € 33.969,02, sendo €11.189,76 correspondente à componente cilindrada e € 22.779,26 à componente ambiental, conforme discriminação constante do seguinte quadro:

DAV	Componente cilindrada	Componente ambiental	Total
2018/...	€ 7 767,96	€ 7 927,81	€ 15 695,77 ⁱ
2020/...	€ 3 421,80	€ 14 851,45	€ 18 273,25
TOTAL	€11 189,76	€ 22 779,26	€ 33 969,02

3.A Requerente pede também a devolução do imposto que considera indevidamente cobrado, no valor total de € 14.848,51, acrescido dos correspondentes juros indemnizatório contados nos termos legais.

4.Como fundamento do pedido que formula, argumenta o Requerente, em síntese, que as liquidações impugnadas, efetuadas ao abrigo das normas dos artigos 7.º e 11.º do Código do Imposto Sobre Veículos (CISV), enfermam de ilegalidade por, em conformidade com o citado artigo 11.º, não ter sido considerada qualquer percentagem de redução do imposto relativamente à antiguidade do veículo e à componente ambiental, em violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

5.Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) juntou o processo administrativo, tendo-se pronunciado,

- por exceção, invocando a caducidade do direito de ação relativamente à liquidação resultante da apresentação da DAV 2018/...; e
- por impugnação, sustentando a improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, alegando, no essencial, terem os atos impugnados sido efetuados de acordo com o direito

nacional e comunitário, pelo que os mesmos não enfermam de qualquer vício, e devem, consequentemente, manter-se na ordem jurídica.

6.O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

7.O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

8.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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo, oportunamente, notificado as Partes.

9.Devidamente notificadas dessa designação, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

10.Pelo que 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 31/12, o Tribunal Arbitral foi constituído em 13-11-2020.

11.Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal, considerando o disposto no artigo 130.º, do Código de Processo Civil, aplicável na jurisdição arbitral por remissão expressa do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT; decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a junção de alegações e produção de prova testemunhal, por desnecessárias.

II. Saneamento

12. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

13. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

III. Matéria de facto

14. Com base nos elementos documentais que integram o presente processo destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

14.1. O Requerente, para seu uso particular, introduziu no consumo em território nacional veículos automóveis provenientes de países da União Europeia.

14.2. Com base nas DAV oportunamente apresentadas foram efetuadas as seguintes liquidações de ISV relativas aos veículos nelas identificados:

- **DAV 2018...**– Relativa ao veículo da marca ..., ligeiro de passageiros, usado, movido a gasolina, com o n.º de motor M..., ... cc de cilindrada, 0,0019 g/km de emissão de partículas e 205 g/km de emissão de gases (CO2). Proveniente da Alemanha, com a matrícula definitiva ... e 34 138 quilómetros percorridos, tendo a primeira matrícula sido atribuída em 12-02-2014. A esta DAV corresponde a liquidação n.º 2018/..., de 11-04-2018, sendo o imposto apurado conforme consta do quadro seguinte:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	3800 [cc] x 5.08 [tx] - 5600 [ded]			13.628,00 €
02. Componente ambiental	205 [co2] x 185.91 [tx] - 30183.74			7.927,81 €
03. Taxa aplicável da tabela	(13628€ + 7927.81€)	100%		21.555,81 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 4 a 5	(13628€ * 100%) * 43%	43%		5.860,04 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				15.695,77 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				15.695,77 €

O imposto apurado nesta liquidação teve como data limite de pagamento o dia 15-05-2018. Foi prestada garantia.

- **DAV 2020/...** – Relativa ao veículo da marca ..., ligeiro de passageiros, usado, movido a gasolina, com o n.º de motor ..., ... de cilindrada, 0,001 g/km de emissão de partículas e 242 g/km de emissão de gases (CO2).

Proveniente da Espanha, com a matrícula definitiva ... e 65234 quilómetros percorridos, tendo a primeira matrícula sido atribuída em 28-04-2011.

A esta DAV corresponde a liquidação n.º 2020/..., de 18-06-2020, sendo o imposto apurado conforme consta do quadro seguinte:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	3800 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]			13.687,20 €
02. Componente ambiental	242 [co2] x 188.47 [tx] - 30274.29 [ded]			14.851,45 €
03. Taxa aplicável da tabela	(13687.2€ + 14851.45€)	100%		28.538,65 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 9 a 10 anos	(13687.2€ * 100%) * 75%	75%		10.265,40 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				18.273,25 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				18.273,25 €

O imposto apurado nesta liquidação, tendo como data limite de pagamento o dia 3.7.2020, foi pago em 19-06-2020.

15. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos ao processo, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

IV. Cumulação de pedidos

16. O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a diversas liquidações de ISV. Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que, face ao disposto nos artigos. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, nada obsta à cumulação de pedidos.

V. Matéria de direito

17. É estritamente de direito a questão que o Requerente suscita no seu pedido de pronúncia arbitral e prende-se com a alegada incompatibilidade com o direito comunitário de norma do Código do Imposto sobre Veículos (CISV) aplicada nas liquidações impugnadas.

Questão prévia: Caducidade do direito de ação

18. Todavia, a Requerida, na sua resposta, invoca a exceção de caducidade do direito de ação relativamente à liquidação resultante da apresentação da DAV 2018/..., a que corresponde a liquidação 2018/..., de 11-04-2018, com termo do prazo para pagamento voluntário no dia 15-05-2018, que, antes de mais, cumpre apreciar.

19. A invocada exceção de caducidade do direito de ação, decorrente da extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, vem fundamentada no facto de a referida liquidação ter sido notificada a sujeito passivo 11-04-2018, com indicação do termo do prazo para o respetivo pagamento ocorrer em 15-05-2018.

20. Pelo que no dia 18-08-2020, data de apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, encontrava-se já manifestamente excedido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

21. Notificado para se pronunciar sobre a exceção invocada pela AT, veio o Requerente manifestar a sua discordância alegando, no essencial, que na situação concreta em causa a ilegalidade invocada – liquidação tributária efetuada com base em norma incompatível com o direito europeu – envolve *“um imposto sem existência legal, nos termos em que é liquidado”*.

22. Alega, ainda, o Requerente que *“13... em causa está o “conteúdo essencial de um direito fundamental” previsto no artigo 133.º, n.º 2, alínea d), do CPA, 14.º. Sendo certo que o “conteúdo essencial de um direito fundamental” reporta-se ao núcleo duro de um direito, liberdade e garantia ou análogo, à ofensa chocante e grave de um princípio estruturante do Estado de Direito ou de outro direito fundamental suficientemente densificado na lei ordinária.”* Pelo que, *“reiterando o demais alegado e requerido na petição inicial, vem o Requerente pugnar pela improcedência da exceção de caducidade alegada pela Requerida mantendo o demais requerido.”*

23. Da posição do Requerente extrai-se que o entendimento aí firmado assenta no pressuposto de que a o ato tributário em causa, efetuado com base em norma legal que viola o direito comunitário, estaria ferido de nulidade.

24. Infere-se, ainda da argumentação expendida pelo Requerente que o ato ferido de nulidade seria impugnável a todo o tempo, de acordo com o disposto no artigo 102.º, n.º 3, do CPPT, o que conduziria à inevitável conclusão da tempestividade da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral no tocante à liquidação em causa.

25. Porém não assiste razão ao Requerente. Desde logo, por resultar da lei - e entendimento invariavelmente mantido pelos nossos tribunais superiores - que, em regra, os vícios do ato tributário implicam a sua mera anulabilidade, só ocorrendo nulidade quando falte qualquer elemento essencial do ato, quando a lei expressamente preveja essa forma de invalidade, nos termos do artigo 161.º do CPA, ou quando ocorra ofensa do conteúdo de um direito fundamental.ⁱⁱ Assinala-se que esta linha de entendimento vem, igualmente, a ser seguida na jurisprudência arbitral.ⁱⁱⁱ

26. No presente caso, a eventual ilegalidade assacada ao ato tributário de causa, não implicando ofensa a um qualquer direito fundamental, conduziria à sua anulabilidade, pelo que o mesmo só poderia ser impugnado no prazo previsto no artigo 102.º, n.º 1, do CPPT, aplicável na jurisdição arbitral por remissão expressa do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

27. Nestes termos, julga-se procedente a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida relativamente à liquidação n.º 2018/0616129, de 11-04-2018, prosseguindo os autos para apreciação de mérito do pedido quanto à liquidação n.º 2020/0548387, de 18-06-2020

Do mérito do pedido

28. O presente pedido de pronúncia arbitral fundamenta-se na ilegalidade da norma do artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, relevante nas liquidações ora impugnadas, por violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia (TFUE).

29. Alega, assim, o 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.

30. Segundo o Requerente, a norma aplicada nas liquidações 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.

31. Com a base na fundamentação acima sumariada, conclui o Requerente que deve ser parcialmente anulado o ato impugnado de forma a aplicar-se a redução prevista no artigo 11.º do CISV à componente ambiental com a consequente restituição das importâncias a mais indevidamente cobradas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais.

32. Respondendo ao pedido formulado, sustenta a Requerida que no presente caso, “37... 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.”

33. Depois de traçar um quadro geral da legislação nacional aplicável na área da incidência, objetiva e subjetiva, determinação da base tributável, taxas aplicáveis, facto gerador e exigibilidade do tributo, a Requerida, no tocante à compatibilidade daquela norma do artigo 11.º do CISV com o direito comunitário, alega, no essencial, que:

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

44. 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 pelo Requerente. 45. 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.

46. A alteração ao artigo 11.º do CISV encontra-se, assim, também, em consonância com o disposto no artigo 1.º do mesmo código, que consagra o “Princípio da Equivalência”, nos termos do qual o imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. “

34. Invocando as normas dos artigos 110.º do TFUE, proibição de sujeição de produtos provenientes de outros Estados Membros a imposições internas superiores às que incidem sobre produtos nacionais e 191.º do mesmo Tratado, relativa à preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente, sustenta a Requerida que " *47. 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.*

48. 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.”

35. Acentuando esta vertente, adianta a Requerida que “*49. No que concerne aos automóveis usados, não existem dúvidas que o potencial poluidor do automóvel se agrava com a idade, tornando-se mais poluentes e, conseqüentemente, mais nefastos para o meio ambiente,*

destinando-se a componente ambiental a orientar os consumidores na escolha de veículos com menores emissões de dióxido de carbono.

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

51. Mais acrescentando 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”

36. Em conclusão, sustenta a Requerida que “ 53. A aplicação do disposto no artigo 11.º do CISV não pretende restringir a entrada de veículos em território nacional para proteger a produção nacional, nem 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, visto que são processadas, diariamente, inúmeras declarações aduaneiras de veículos, de regularização fiscal de veículos em território nacional, provenientes de outros Estados-membros, conforme resulta dos dados atinentes ao número de matrículas atribuídas nos últimos anos.

54. Por outro lado, a aplicação da mesma percentagem de redução às duas componentes resulta claramente numa subversão da tributação da componente ambiental, dando origem a um desagravamento que, por via da alteração à taxa do imposto, incentiva os consumidores a utilizarem veículos mais poluentes, interpretação que não pode deixar de se considerar inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa. “

37. Equacionadas, nas suas linhas essenciais, as posições das Partes, importa, antes de mais, uma breve incursão pela legislação relevante.

38. Desde logo, é invocado, como fundamento da alegada ilegalidade da liquidação impugnada, o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (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.

39. Com efeito, estabelece aquele preceito ⁱ 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."

40. A legislação nacional que, segundo o Requerente, viola a norma comunitária, são as normas constantes dos artigos 7.º e 11.º do CISV, em particular esta última, cuja redação, à data da ocorrência do facto tributário e no que concerne a veículos ligeiros de passageiros, movidos a gasóleo, é a 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:^{iv}

a) Aos automóveis de passageiros;ⁱⁱ

b) (...)

TABELA A

Componente cilindrada ^v

<i>Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)</i>	<i>Taxas por centímetros cúbicos (Euros)</i>	<i>Parcela a abater (euros)</i>

<i>Até 1 000</i>	<i>0,99</i>	<i>767,50</i>
<i>Entre 1 001 e 1 250</i>	<i>1,07</i>	<i>769</i>
<i>Mais de 1 250</i>	<i>5,06</i>	<i>5 600,00</i>

...

Componente ambiental

Veículos a Gasóleoⁱⁱⁱ

<i>Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)</i>	<i>Taxas (euros)</i>	<i>Parcela a abater (euros)</i>
<i>Até 79</i>	<i>5,22</i>	<i>396,88</i>
<i>De 80 a 95</i>	<i>21,20</i>	<i>1 671,07</i>
<i>De 96 a 120</i>	<i>71,62</i>	<i>6 504,65</i>
<i>De 121 a 140</i>	<i>158,85</i>	<i>17 107,60</i>
<i>De 141 a 160</i>	<i>176,66</i>	<i>19 635,10</i>
<i>Mais de 160</i>	<i>242,65</i>	<i>30 235,96</i>

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:^{vi}

TABELA D^{iv}

<i>Tempo de uso</i>	<i>Percentagem de redução</i>
<i>Até 1 ano</i>	<i>10</i>
<i>Mais de 1 a 2 anos</i>	<i>20</i>

<i>Mais de 2 a 3 anos</i>	28
<i>Mais de 3 a 4 anos</i>	35
<i>Mais de 4 a 5 anos</i>	43
<i>Mais de 5 a 6 anos</i>	52
<i>Mais de 6 a 7 anos</i>	60
<i>Mais de 7 a 8 anos</i>	65
<i>Mais de 8 a 9 anos</i>	70
<i>Mais de 9 a 10 anos</i>	75
<i>Mais de 10 anos</i>	80

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

3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos 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:^{iv}

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

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;

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.^{iv}

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.^v

41. Na situação em análise, a liquidação do ISV sobre viaturas provenientes de outro Estado Membro da União Europeia foi efetuada com observância da norma do artigo 11.º do CISV, sendo considerada a redução relativa ao número de anos de uso do veículo na componente cilindrada. Na componente ambiental não foi considerada qualquer redução.

42. Está, assim, em causa determinar-se se a referida norma do artigo 11.º do CISV, 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.

43. 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 objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia.

44. Desde logo, ainda na vigência do revogado imposto automóvel, que precedeu o atual ISV, aquele Tribunal não teve dúvida em declarar 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." (Ac. de 09-03-1995, proc. C-345/03, *Nunes Tadeu*).

45. Sobre a mesma matéria, e com referência aquele mesmo tributo, voltaria o Tribunal de Justiça a pronunciar-se, no sentido de 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"* (Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, *Gomes Valente*).

46. É, pois, constante orientação do Tribunal de Justiça sobre a incompatibilidade de normas nacionais que tributem mais gravosamente os veículos "importados" de outros Estados Membros, como se extrai tanto das decisões referidas como de tributações de similares contornos vigentes noutros países da União Europeia: *"O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado só permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação do valor efectivo dos referidos veículos é calculada de modo geral e abstracto, com base em critérios ou tabelas fixas determinados por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, se esses critérios ou tabelas forem susceptíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional"* (Ac. de 20-09-2007, proc. C-74/06, *Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica*).

47. Abordando a consideração da componente ambiental no âmbito da tributação automóvel no direito húngaro, o Tribunal de Justiça viria a considerar que: *"52. No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objectivos. Daí*

poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.

53. Contudo, um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

54. Ora, um veículo novo relativamente ao qual o imposto automóvel foi pago na Hungria perde, com o decorrer do tempo, uma parte do seu valor de mercado. Assim, diminui, na mesma medida, o montante do imposto automóvel compreendido no valor residual do veículo. Sendo um veículo usado, só pode ser vendido por uma percentagem do valor inicial, percentagem que engloba o montante residual do imposto automóvel.

55. Ora, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça pelos órgãos jurisdicionais de reenvio que um veículo do mesmo modelo e de antiguidade, quilometragem e outras características idênticas, comprado em segunda mão noutro Estado-Membro e registado na Hungria será, contudo, sujeito a 100% do imposto automóvel aplicável a um veículo dessa categoria. Por conseguinte, o referido imposto onera mais os veículos usados importados do que os veículos usados similares já registados na Hungria e sujeitos ao mesmo imposto. *56. Assim, não obstante o carácter ambiental do objectivo e do fundamento do imposto automóvel e mesmo não tendo estes qualquer relação com o valor de mercado do veículo, o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE exige que seja tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objecto de tributação, visto que esse imposto se caracteriza por ser apenas cobrado uma vez quando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no Estado-Membro em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor."* Com base neste considerandos, o Tribunal viria a declarar que *"2 - O artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto como o instituído pela lei relativa ao imposto automóvel, na medida – em que seja cobrado sobre os veículos usados quando da sua primeira colocação em circulação no território de um Estado-Membro e – em que o seu montante, exclusivamente determinado em função das características técnicas dos veículos (tipo de motor, cilindrada) e da sua classificação ambiental, seja calculado sem ter em conta*

a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação." (Ac. de 05-10-2006, processos pensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).

48. Debruçando-se sobre o sistema nacional de tributação automóvel e já sobre a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o Tribunal de Justiça viria a tecer as seguintes considerações:

"26 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.

"29 Ora, é facto assente que o valor de mercado de um veículo automóvel começa a diminuir a partir da data da sua compra ou da sua entrada em circulação e que esta diminuição continua para além do quinto ano da sua utilização (v., neste sentido, acórdão de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, n.º 78).

"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).

49. No sentido de acolher a decisão do Tribunal de Justiça, foi, através da Lei n.º 42/2016, de 28/12, alterada a redação do citado artigo 11.º, passando a ser considerada a desvalorização do veículo a que a mesma se refere mas tão-somente quanto à componente cilindrada, ficando agora, de todo, excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental.

50. É, pois, nesta exclusão que se centra a questão que opõe o Requerente à AT: enquanto esta considera que a atual redação da norma está conforme ao direito comunitário, invocando razões que têm a ver com a proteção do ambiente e qualidade de vida, entende aquele que o que está em causa é tão-somente a discriminação negativa dos veículos usados admitidos no território nacional, relativamente aos comercializados em Portugal, proibida pelo artigo 110.º do TFUE.

51. Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça tem repetidamente declarado, a tributação automóvel pode assentar em critérios objetivos, 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 a tributação automóvel: um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

52. Refira-se que a desconformidade do direito nacional, na redação vigente à data do ato impugnado, com a norma comunitária conduziu já ao início de procedimento de infração ^{viii}. Com efeito, conforme comunicado de 24-01-2019, a Comissão Europeia deu início a ação 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."

53. Observa-se, ainda, que esta matéria foi já objeto de detalhada análise em decisão arbitral de 30-04-2019, proferida no processo 572/2019-T, tendo-se no mesmo concluído 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." Esta posição tem vindo invariavelmente a ser assumida em, sucessivas decisões arbitrais proferidas, designadamente, nos processos 346/2019-T, 348/2019-T, 350/2019-T, 459/2019-T, 498/2019-T, 660/2019-T, 833/2019-T, 13/2020-T, 113/2020-T E 158/2020-T.

54. Acompanhando, sem reservas, a decisão acima referida, considera este Tribunal que, face à reiterada e constante posição do Tribunal de Justiça da União Europeia a que acima se fez referência, se não suscitam dúvidas quanto a incompatibilidade com o direito comunitário da norma aplicada à liquidação impugnada, concluindo-se pela desnecessidade de reenvio prejudicial.

55. Nestes termos, julga-se incompatível com o direito comunitário a norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional.

56. Consequentemente, o ato de liquidação em causa, desconsiderando a redução na vertente relativa à componente ambiental do ISV, encontra-se ferido de ilegalidade devendo ser

anulado. Restringindo-se, porém, a ilegalidade apenas àquele excesso de tributação, e nela se centrando em exclusivo o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, deve esse ato ser parcialmente anulado.^{ix}

Do direito a juros indemnizatórios

57. A par da anulação parcial do ato de liquidação, e consequente reembolso da importância indevidamente cobrada, o Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

58. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."* Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

59. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida 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.

60. No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importância manifestamente indevida.

61. Julgando-se, assim, a ilegalidade da norma em que se fundou a liquidação impugnada, reconhece-se ao Requerente 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).

VI. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente a exceção de caducidade do direito de ação relativamente à liquidação n.º 2018/..., de 11-04-2018;

- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, determinar a anulação parcial da liquidação n.º 2020/..., de 18-06-2020, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da desconsideração da redução imposto correspondente à componente ambiental do ISV, no valor € 11.138,59, com o conseqüente reembolso da importância indevidamente cobrada, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 14.848,51, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 918,00, a cargo da Requerida (AT) e do Requerente, na proporção do respetivo vencimento, sendo € 688,00 a cargo daquela e € 230,00 a cargo deste.

Lisboa, 18 de janeiro de 2021,

O árbitro,
Álvaro Caneira

ⁱ Correspondente ao anterior artigo 90.º do TCE

ⁱⁱ Cfr.STA, Acs. de 2.11.2011, proc. 158/11, de 7.11.2012, proc. 829/12, e de 31.5.2017, proc. 0975/16, entre outros.

ⁱⁱⁱ Cfr. Procs. 331/2015-T, 388/2015-T e 305/2016-T

^{iv} Redacção dada pela L 64-B/2011, de 30 de Dezembro

^v Redacção dada pela L 64-B/2011, de 30 de Dezembro

^{vi} Redacção dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro

^{vii} Redacção inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho

^{viii} Cfr. Proc. C-169/20.

^{ix} Cfr.STA, Acs. de 10-10-2012, proc. 0533/12, de 30-04-2013, proc. 01374/12 e de 18-11-2015, proc. 0699/15.