

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 31/2021-T

Tema: ISV - Artigo 11.º do Código do ISV – conformidade com o artigo 110.º do TFUE – veículo usado proveniente de outro EM.

SUMÁRIO:

1. Nos termos do artigo 110.º do TFUE, norma imperativa, ainda que um EM utilize componente ambientais na determinação do cálculo do regime de tributação de veículos, nunca poderá, com base nessa componente, agravar a tributação de veículos usados provenientes de outros EM face aos veículos usados já matriculados em território nacional.
2. O cálculo do ISV devido por veículos usados provenientes de outros EM incide sobre as componentes de cilindrada e ambiental, sendo abatida à componente cilindrada uma percentagem de redução, com base no tempo de uso, a qual está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional. Essa percentagem de redução não é atribuída à componente ambiental.
3. Ao conferir a percentagem de redução apenas sobre a componente de cilindrada, e não sobre a componente ambiental, o legislador português está a tratar os veículos usados provenientes de outro EM como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental, não refletindo o respetivo tempo de uso.
4. Nestes termos, prevalecendo o artigo 110.º do TFUE sobre a nossa ordem jurídica, conforme artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da CRP, o ato de liquidação de ISV que tributa de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. está inquinado de ilegalidade, por ser desconforme ao direito comunitário.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 21.05.2021, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designada por “Requerente”, número de identificação fiscal ..., residente em Rua ...- ... -... Barcelos, Portugal, tendo sido notificado da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2020/..., de **27.11.2020**, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2020/..., de 23.11.2020, apresentou, em **12.01.2021**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O Requerente pretende a **anulação parcial** da liquidação de ISV impugnada, com restituição do valor de **€ 753,47**, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição e condenação da Requerida no pagamento de custas.
2. Invoca, em sede material, que a liquidação encontra-se parcialmente ferida de vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, visto a AT, no cálculo do ISV devido pela admissão de veículos (i.e. entrada em território nacional de veículos originários ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia) não ter contemplado a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos na determinação do *quantum* referente à componente ambiental, o que está em desconformidade com o artigo 110.º do TFUE que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas,

qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 21.05.2021 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, em 14.06.2021, a Requerida apresentou resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
6. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do artigo 16.º, e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, sem oposição das Partes, tendo o Requerente prescindido da inquirição de testemunhas por si indicadas.
7. Foi concedido em 02.08.2021 prazo para alegações facultativas sucessivas, não tendo as Partes apresentado alegações.

8. Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:
 - Saber se as liquidações de ISV em causa estão feridas de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do ISV, quando este não contempla a dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos, em violação do artigo 110.º do TFUE; e,
 - Direito do Requerente aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para avaliar a ilegalidade dos atos tributários que violem as disposições dos tratados que regem a União Europeia tal como o TFUE, disposições estas que vinculam Portugal e são aplicáveis na ordem interna nacional, conforme dispõe o artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)ⁱ.
10. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT.
11. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

13. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
 - a. O Requerente é uma pessoa singular que titula como adquirente/proprietária na Declaração Aduaneira de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal n.º 2020/..., de 27.11.2020.
 - b. O teor da DAV n.º 2020/..., é referente a 1 veículo automóvel de passageiros, tipo de combustível gasóleo, cilindrada ..., emissão de CO2 0.0003 g/km, com cobrança

de ISV no total de € 3.978,40, pela liquidação de ISV n.º 2020/..., cfr. documento junto ao PPA (cópia da DAV) bem como documentos juntos ao PA.

- c. No Quadro F desta DAV relativo a “Apresentação do Veículo”, campo 55, consta a indicação “Veículo: Usado” (campo 55).
- d. No mesmo Quadro F consta a indicação “País de procedência: Espanha”.
- e. No Quadro R desta DAV relativo a “Cálculo do ISV” consta com relevância para a causa a “Tabela ISV aplicável” com o seguinte teor:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	2143 [cc] x 5.08 [bx] - 5616.8 [ded]			5.269,64 €
02. Componente ambiental	111 [co2] x 71.83 [bx] - 6524.16 [ded]			1.448,97 €
03. Taxa aplicável da tabela	(5269.64€ + 1448.97€)	100%		6.718,61 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 5 a 6 anos	(5269.64€ * 100%) * 52%	52%		2.740,21 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				3.978,40 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				3.978,40 €

- f. Foi pago pelo Requerente o ISV no valor de € 3.978,40, conforme quadro T da DAV junta ao PA, data de cobrança 24.11.2020.
- g. O cálculo do ISV em causa apenas considerou, na componente “Redução de Anos de Uso” a componente cilindrada e não a componente ambiental, cfr. campo 04. do Quadro R da DAV em conjugação com os respetivos campos 01 e 02.
- h. O Requerente apresentou o PPA no dia 12.01.2021.

B. Factos não provados

14. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

15. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
16. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
17. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

- A. **As normas em Causa** (em vigor à data da liquidação aqui em causa, i.e., novembro de 2020)

Direito Nacional	
Código do ISV	
Artigo 5.º Facto Gerador	1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. (...)

Direito Nacional	
Código do ISV	
	<p>3 - Para efeitos do presente código entende-se por: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) «Admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</i></p>
Artigo 6.º Exigibilidade	<p>1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. <i>(Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i></p>
Artigo 7.º Taxas normais – automóveis	<p>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: <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p>

Direito Nacional		
Código do ISV		
	<p>a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p>	
<p>TABELA A Componente cilindrada</p>		
Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)
Até 1 000	0,99	769,80
Entre 1 001 e 1 250	1,07	771,31
Mais de 1 250	5,06	5 616,80
<p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p>		
<p>Componente ambiental</p> <p>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)</p>		

Direito Nacional		
Código do ISV		
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	6 473,88
De 176 a 195	141,42	21 422,47
Mais de 195	186,47	30 274,29
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		
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

Direito Nacional		
Código do ISV		
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		
<p>Componente ambiental</p> <p>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)</p> <p>Veículos a Gasolina</p>		
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 131 a 145	5,79	691,55
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

Direito Nacional			
Código do ISV			
	Mais de 235	212,00	38 000,00
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>			
Veículos a Gasóleo			
Escalão 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	
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</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		

Direito Nacional																									
Código do ISV																									
	<p>quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional: (Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</p> <p style="text-align: center;">TABELA D</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Tempo de uso</th> <th style="text-align: center;">Percentagem de redução</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Até 1 ano</td><td style="text-align: center;">10</td></tr> <tr><td>Mais de 1 a 2 anos</td><td style="text-align: center;">20</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 3 anos</td><td style="text-align: center;">28</td></tr> <tr><td>Mais de 3 a 4 anos</td><td style="text-align: center;">35</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 5 anos</td><td style="text-align: center;">43</td></tr> <tr><td>Mais de 5 a 6 anos</td><td style="text-align: center;">52</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td style="text-align: center;">60</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 8 anos</td><td style="text-align: center;">65</td></tr> <tr><td>Mais de 8 a 9 anos</td><td style="text-align: center;">70</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td style="text-align: center;">75</td></tr> <tr><td>Mais de 10 anos</td><td style="text-align: center;">80</td></tr> </tbody> </table> <p>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</p> <p>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.</p>	Tempo de uso	Percentagem de redução	Até 1 ano	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
Tempo de uso	Percentagem de redução																								
Até 1 ano	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																								

Direito Nacional	
Código do ISV	
	<i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i> (...)

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
DISPOSIÇÕES FISCAIS Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)	<p>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.</p> <p>Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.</p>
O AMBIENTE Artigo 191.º (ex-artigo 174.o TCE)	<p>1. A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos: — a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a protecção da saúde das pessoas, — a utilização prudente e racional dos recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.</p>

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
	<p>2. A política da União no domínio do ambiente terá por objectivo atingir um nível de protecção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da acção preventiva, da correcção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador.</p> <p>Neste contexto, as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de protecção do ambiente incluirão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.</p> <p>3. Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a União terá em conta: — os dados científicos e técnicos disponíveis, — as condições do ambiente nas diversas regiões da União, — as vantagens e os encargos que podem resultar da actuação ou da ausência de actuação, — o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões.</p> <p>(...)</p>

B. Os fundamentos do Requerente quanto à ilegalidade parcial do ato de liquidação de ISV

-
18. O Requerente alega que a AT liquidou o ISV considerando, no seu cálculo, de acordo com o artigo 7.º do CISV, a componente de cilindrada e a componente ambiental.
 19. No entanto, a AT apenas concedeu a dedução pelo número de anos de uso dos veículos na componente de cilindrada (nos termos do artigo 11.º do CISV), quando devia ter considerado a mesma dedução no cálculo de ambas as componentes, i.e. cilindrada e ambiental, conforme determina o artigo 110.º do TFUE.
 20. No entender do Requerente, o artigo 11.º do Código do ISV não está em conformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE (aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP), pelo que o ato tributário de ISV objeto do pedido padece de ilegalidade, na parte em que não é aplicável a redução de ISV relativa à componente ambiental, em conformidade com o disposto no artigo 110.º do TFUE, devendo ser anulado parcialmente.

C. Os fundamentos da Requerida quanto à legalidade dos atos de liquidação de ISV

21. A Requerida alega:
 - (i) que o modelo de tributação português não visa criar qualquer restrição na entrada de veículos em território nacional com o objetivo de proteger a produção nacional, pretendendo-se, tão só, influenciar as escolhas dos consumidores, levando-os a optar pela aquisição de veículos com menores emissões de dióxido de carbono, tendo por fim último a proteção do ambiente, em cumprimento dos princípios consagrados no artigo 191.º do TFUE e, internamente, no artigo 1.º do CISV;
 - (ii) que o modelo atual de tributação automóvel pretendeu aplicar o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do CISV, bem como o princípio do poluidor pagador;
 - (iii) que atribuir a mesma percentagem à componente ambiental que é aplicada à componente cilindrada resultaria numa subversão, atenta a natureza diferente

- daquelas componentes, pois os veículos usados são mais poluentes e o sistema fiscal não deve atribuir um alívio fiscal à admissão de veículos mais poluentes;
- (iv) que, por via de tal aplicação, resultaria um desagravamento, que, no caso, redundaria na atribuição de um verdadeiro benefício fiscal, interpretação que viola o disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP;
 - (v) que o n.º 2 do artigo 66.º da CRP impõe ao Estado assegurar o direito ao ambiente, a obrigação de prevenir e controlar a poluição e seus efeitos, promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas de âmbito setorial, bem como assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida (artigo 66.º, n.º 2, alíneas a), f) e h), da CRP);
 - (vi) que a desaplicação do artigo 11.º do CISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais) da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, i.e., violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva;
 - (vii) que os artigos 7.º e 11.º do CISV não são de aplicação exclusiva aos veículos usados admitidos no território nacional e aplicam-se igualmente a veículos matriculados no território nacional, designadamente nos casos previstos nas alíneas a), b), e d), do n.º 2, do artigo 5.º do CISV;
 - (viii) que não existe direito a juros indemnizatórios, porquanto no caso concreto não existe qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária.
22. Concluindo a Requerida que as liquidações de ISV, que aplicaram o artigo 11.º do CISV, foram efetuadas 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 Constituição.

D. Apreciação

-
23. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por questão essencial saber se os atos de liquidação de ISV aqui em causa estão feridos de ilegalidade por terem na sua base um cálculo de ISV que viola o disposto no artigo 110.º do TFUE.
24. O artigo 110.º do TFUE dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
25. A resposta à questão da ilegalidade dos atos em apreço depende, para este Tribunal, da análise de dois pontos essenciais:
1. Qual a *ratio* de tributação da introdução no consumo em Portugal de veículos usados provenientes de outro Estado-Membro da UE?
 2. Qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo?

Ratio de tributação de veículos usados provenientes de outro EM

26. Relativamente à *ratio* de tributação de veículos usados provenientes de outros EM, o TJUE foi já chamado a pronunciar-se por diversas vezes sobre esta questão, sendo jurisprudência constante (e que deve ser respeitada obrigatoriamente segundo o princípio do primado do direito da EU) que:
- a. um imposto cobrado por um EM no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à sua colocação em circulação constitui uma imposição interna e deve, portanto, ser analisado à luz do artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, n.º 32);
 - b. os veículos automóveis que se encontram no mercado de um EM são «produtos nacionais» do mesmo, na aceção do artigo 110.º TFUE (v. acórdão Tatu, já referido, n.º 55);

- c. o primeiro parágrafo do artigo 110.º do TFUE proíbe os EM de fazerem incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares (v. acórdão de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, n.º 21);
- d. a partir do momento em que se paga um imposto de registo de veículo automóvel num EM, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo registado no EM em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo EM, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de registo, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (v. acórdão de 5 de outubro de 2006, Nadasdi e Németh, C-290/05 e C-333/05, n.º 54);
- e. existe uma violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro EM exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (v. acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, n.º 20; e de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 23);
- f. um Estado-Membro pode fixar o valor dos veículos usados através de tabelas de percentagens fixas determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e calculadas com base em diversos critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo (v. acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, n.º 24, e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, n.º 29);
- g. 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 EM 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 v. (acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão Europeia contra República Portuguesa, C-200/15, n.º 37, na sequência do qual Portugal teve que alterar o artigo 11.º do CISV, tendo em conta que na tributação de veículos usados, não aplicava fator de desvalorização a veículos com menos de um ano e limitava a desvalorização de veículos com mais de cinco anos a 52%).

27. Em conclusão, e dito por outras palavras, a *ratio legis* da tributação de veículos usados provenientes de outros EM determina que o imposto que um EM faça incidir no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à colocação de tais veículos em circulação deve (i) refletir o tempo de uso dos veículos e (ii) garantir que a tributação de veículos usados em nenhum caso seja superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional (o que, no caso português, equivale a dizer que na tributação de veículos usados provenientes de outros EM devem ser usadas as mesmas componentes de base de tributação dos veículos novos, ajustadas pela componente que reflete o tempo de uso ou a depreciação dos veículos).

28. Nesta sede, importa referir que decorre da jurisprudência do TJUE e da própria sistemática do TFUE que, ao contrário do que indica a AT, a norma do artigo 110.º do TFUE é imperativa e sobrepõe-se às normas de cariz ambiental do artigo 191.º do TFUE. Assim, ainda que um EM utilize componente ambientais na determinação do cálculo do regime de tributação de veículos, nunca poderá, com base nessa componente, agravar a tributação de veículos usados provenientes de outros EM face aos veículos usados já matriculados em território nacional.

-
29. O que equivale a dizer que não decorre da legislação aplicável que as regras e princípios ambientais constantes do artigo 191.º do TFUE e artigo 66.º da CRP prevaleçam sobre a regra do artigo 110.º do TFUE que é imperativa para os EM.

Forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo

30. Tendo já percebido a *ratio* da tributação dos veículos “importados” de outros EM, importa agora perceber qual a forma de tributação da introdução no consumo em Portugal de um veículo novo e se o modelo de tributação de veículos importados de outros EM é agravado face a estes, considerando o tempo de uso de todos os veículos.
31. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV, conforme artigo 7.º a 11.º do CISV, não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (cm³) (componente cilindrada) e os gramas de CO₂ por quilómetro, segundo o tipo de testes de emissão (componente ambiental).
32. 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. (e tipo de teste de emissão CO₂).
33. O cálculo do ISV devido por veículos usados provenientes de outros EM incide também sobre as componentes de cilindrada e ambiental, sendo abatida à componente cilindrada uma percentagem de redução, com base no tempo de uso, a qual está associada à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional (cfr. tabela D do artigo 11.º n.º 1 do CISV).
34. Tal percentagem de redução não é, contudo, na data dos factos aqui em causa, atribuída à componente ambiental.

35. Ora, ao conferir a percentagem de redução apenas sobre a componente de cilindrada, o legislador português está a tratar os veículos usados provenientes de outro EM como veículos novos na parte relativa à tributação da componente ambiental, não refletindo o respetivo tempo de uso.
36. O que, só por si, faz com que a tributação destes veículos usados seja superior ao montante da taxa residual de ISV incorporada em veículos usados já matriculados em território nacional com o mesmo tempo de uso.
37. E leva a que Portugal esteja, no ato aqui em causa, a cobrar imposto sobre os veículos usados “importados” de outros EM, 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 (ou seja, ao contrário do que alega a AT, não existe qualquer benefício fiscal que decorra do reconhecimento do número de anos de uso do veículo na tributação da componente ambiental; trata-se de uma mera equiparação da tributação de produtos similares).

Conclusão

38. Nestes termos, prevalecendo o artigo 110.º do TFUE sobre a nossa ordem jurídica, conforme artigo 8.º n.ºs 2 e 4 da CRP, o ato de liquidação de ISV aqui em causa está inquinado de ilegalidade, por ser desconforme ao direito comunitário, ao tributar de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.
39. Na medida em que deveria ser aplicada a mesma percentagem de redução com base no tempo de uso à componente de cilindrada e componente ambiental de cálculo do ISV dos veículos usados provenientes de outros EM, é devida a anulação parcial da liquidação de ISV pedida pelo Requerente, sendo esta devida no valor de € **753,46** (e não no valor de €

753,47 indicado pelo Requerente pois 52% sobre a componente ambiental de € 1.448,97 são € 753,46, aliás tal como indicado no artigo 90.º do PPA).

40. Por fim, importa referir:

(i) quanto à alegação da Requerida de que a desaplicação do artigo 11.º do CISV resulta numa violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º (Princípios fundamentais da Administração Pública) da CRP e do disposto nos artigos 20.º, n.º 1 e n.º 4 e 266.º, todos da CRP, i.e. violação dos princípios do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que este Tribunal mais não fez e faz do que apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação de ISV aqui em causa, limitado e no âmbito da competência que lhe é conferida pelo artigo 2.º n.º s 1 e 2 do RJAT;

(ii) que não colhe a invocação de que os artigos 7.º e 11.º do CISV não são de aplicação exclusiva aos veículos usados admitidos no território nacional e aplicam-se igualmente a veículos matriculados no território nacional, designadamente nos casos previstos nas alíneas a), b), e d), do n.º 2, do artigo 5.º do CISV, pois o alcance e extensão das normas a outras realidades não afasta que, em violação da legislação comunitária, quando estas são aplicadas à realidade “veículos usados admitidos de outros EM” violam o disposto no artigo 110.º do TFUE ao tributar de forma mais onerosa os veículos usados provenientes de outros EM do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

E. Do pagamento de juros indemnizatórios

41. Ficou provado que o ISV aqui em causa foi pago pelo Requerente, data de cobrança da DAV 24.11.2020.

42. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, em linha com o artigo 100.º da LGT, a decisão arbitral a favor do sujeito passivo tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

43. O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT ao dispor que “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”, permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
44. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da administração fiscal. Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária.
45. Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43º, nº. 1, da LGT, são os seguintes:
- a) Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
 - b) Que o erro seja imputável aos serviços;
 - c) Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
 - d) Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
46. No entender da Requerida, no caso concreto não são devidos juros indemnizatórios por não se verificar erro imputável aos serviços, uma vez que a AT se limitou a aplicar a lei nacional.

47. Nesta sede, este tribunal, em linha com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 1770/12.9BELRS, de 22.05.2019 entende que, no âmbito do direito tributário, a interpretação de distinguir "erro" de "vício", como defende a doutrina e jurisprudência dominantes, e só relevar aquele, para efeitos de exame do direito a juros indemnizatórios, não é a que melhor garante a aplicação da teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário (cfr. artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artº.100, da LGT). É que tal distinção pode conduzir a um tratamento diferenciado dos contribuintes, de forma injustificada.
48. Assim, tal como sufragado no acórdão acima indicado: “cremos que a interpretação da expressão "erro imputável aos serviços" que melhor se estriba na letra da lei, considerando que a LGT e o CPPT não distinguem os conceitos de "erro" e de "vício", deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total ou parcial, do ato tributário”. Nesse sentido vai, de resto, o estipulado no artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artº.100, da LGT, normas que devem ser concatenadas com a do artigo 43º, n.º 1 da LGT a qual consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário, na mesma utilizando o legislador a expressão "ilegalidade" como fundamento da dita reconstituição.
49. Ora, a expressão "ilegalidade" aqui utilizada comporta, também, a violação de normas de direito comunitário primário.
50. Reconhece-se, assim, ao Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre os montantes indevidamente cobrados, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, artigo 43.º, n.º 1 e CPPT, artigo 61.º).

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- i. Julgar procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV;
- ii. Anular parcialmente a liquidação impugnada, quanto ao valor de **€ 753,46** e condenar a AT ao reembolso desta quantia ao Requerente;
- iii. Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a AT a pagar ao Requerente juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto no valor de **€ 753,46** até que ocorra o reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 753,47**.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 306,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da AT atento o decaimento.

Notifique.

Notifique-se o Ministério Público, representado pela Senhora Procuradora-Geral da República, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da Constituição e 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional e 185.º-A, n.º 2, do CPTA, subsidiariamente aplicável.

Lisboa, 10 de novembro de 2021

(Catarina Belim)

ⁱ Sendo pacífico o primado do direito comunitário, conforme acórdão do STA 0678/16 de 02.08.2017, acórdão do STA 0164/13 de 29.03.2017 e acórdão do STA 0568/13 de 18.12.2013.