

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 679/2022-T**

**Tema: ISV – Art. 8.º do CISV – Veículo automóvel híbrido *plug-in* usado proveniente de outro Estado-Membro da União Europeia – Taxas intermédias – Competência do tribunal arbitral.**

## SUMÁRIO

- I. A introdução no consumo de um veículo em qualquer Estado-Membro da União Europeia constitui facto gerador relevante para efeitos do art. 5.º do CISV.
- II. O preceituado no art. 5.º do CISV deve ser entendido nos termos do art. 110.º do TFUE no sentido do princípio da não discriminação que daí resulta.
- III. Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
- IV. O princípio da não discriminação implica que se aplique no tempo a taxa intermédia prevista na al. d), do n.º 1 do art. 8.º do CISV, vigente à data em que o mesmo foi introduzido no mercado em qualquer Estado-Membro da União Europeia.

## DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Marisa Almeida Araújo, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 23 de janeiro de 2023, decide:

### I. Relatório

A..., NIF..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., Oeiras, (adiante apenas “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas

designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante “Requerida” ou “AT”).

O Requerente pretende que o Tribunal declare a anulação do ato de liquidação impugnado, por entender que a nova redação da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), que lhe foi dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, não se aplica a um veículo matriculado pela primeira vez noutro Estado-Membro antes da data de entrada em vigor daquela norma, existindo uma violação do direito europeu, em concreto dos artigos 26.º, e 28.º a 37.º e 110.º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia e, em consequência, seja a AT condenada a reembolsar o Requerente dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

O Requete alega, sumariamente, que procedeu à importação intracomunitária de viatura híbrida (proveniente da Alemanha) que foi objeto de liquidação de ISV em 01-03-2022.

A primeira matrícula da viatura é de 18-03-2019 pelo que, entende o Requerente, que é esta a data relevante para aplicação do conceito de facto gerador de imposto e que faz aplicar a taxa intermédia de 25%.

O Requerente suscita que outra interpretação implica uma violação do princípio da não discriminação.

Apesar disso, o Requerente, procedeu ao pagamento da totalidade do ISV.

O Requerente, não se conformando com a liquidação respeitante à parte do ISV apresentou reclamação graciosa em 31-05-2022 que foi indeferida por decisão que lhe foi comunicada em 14-09-2022.

---

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 13 de novembro de 2022, tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 14 de novembro de 2022 e seguiu a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a árbitra do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 5 de janeiro de 2023, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 23 de janeiro de 2023.

Notificada para o efeito em 23 de janeiro de 2023, a Requerida apresentou Resposta em 22 de fevereiro de 2023, na qual se defende por exceção e impugnação pugna pela improcedência do pedido e consequente absolvição do pedido quanto à liquidação em apreço nos autos e, na mesma data juntou o processo administrativo.

Sumariamente, a Requerida invoca que, o Requerente pretende a restituição de quantia a que alegadamente teria direito por beneficiar da taxa prevista na redação anterior da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do Código de Imposto sobre Veículos (CISV).

Sucedendo que o artigo 8.º do CISV, incluindo a alínea d) do n.º 1, se refere a um benefício fiscal, consagrando as designadas “Taxas intermédias”, conforme epígrafe do artigo, isenções parciais ou “reduções de taxas” nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Pelo que, segundo a Requerida, a pretensão do Requerente, conforme formulado no PPA, visa unicamente o reconhecimento do direito à aplicação de taxa reduzida, ao invés da liquidação efetuada nos termos gerais, não sendo o ato decorrente da aplicação das taxas normais, que o Requerente quer, efetivamente, impugnar, antes pretendendo usufruir do benefício fiscal previsto no artigo 8.º do CISV, com o objetivo de afastar a tributação regra.

Tendo em conta o referido, a Requerida entende que tal pedido não pode, face à lei, ser submetido à presente instância arbitral pois o processo arbitral apenas abrange os atos suscetíveis de impugnação judicial, isto é, os abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Por outro lado,

Entende a Requerida que resulta do pedido formulado, pretende o Requerente que a liquidação efetuada nos termos do artigo 7.º e do artigo 11.º, n.º 1, do CISV, seja parcialmente anulada sem, contudo, invocar qualquer ilegalidade que resulte da não aplicação da lei em vigor, visando, outrossim, uma nova liquidação que aplique um benefício (redução de taxa/taxa intermédia) que nem sequer está consagrado no CISV para o veículo do Requerente, visto não preencher os requisitos previstos para o efeito. Ora, tal pedido, segundo a Requerida, independentemente, de tal benefício, previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV, não abranger o veículo em questão, consubstancia por parte do Requerente uma exigência para que a administração tributária adote uma nova atuação em sede de liquidação do imposto, procedendo à realização de uma nova liquidação, que não a resultante da tributação regra. Sendo que a tributação regra, aplicável ao facto gerador em presença, consistente na admissão de veículo usado, de outro Estado-membro, é efetuada nos termos dos artigos 7.º e 11.º do CISV, cuja ilegalidade não vem impugnada, não obstante o Requerente pretenda a correção da liquidação, o que resulta numa contradição, pois não pode impugnar uma liquidação que pretende ver substituída.

Nesta medida, pugnando o Requerente pela realização de uma segunda liquidação, que viria substituir a anterior, a qual sendo válida, não lhe pode ser assacado qualquer vício, visa, concomitantemente, que a Requerida adote um comportamento consistente na realização de um novo ato de liquidação. Resultando, deste modo, segundo a Requerida, que o que está em causa não é a correção da liquidação impugnada, mas sim a pretensão do Requerente de que seja emitida outra liquidação, em substituição da ora impugnada. E, nesta medida, o meio processual próprio face à omissão do dever de proceder à liquidação substitutiva, seria o “Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”, em conformidade com o previsto no artigo 145.º do CPPT, uma vez que não está em causa a “intimação para um comportamento do seu direito”, a qual não resulta diretamente da lei.

Tal atribuição, segundo a Requerida, não cabe no elenco das competências do tribunal arbitral, descrito no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, o qual se restringe, como se referiu, à declaração de ilegalidade de atos de liquidação previstos nas alíneas a) e b), isto é, à mera apreciação de legalidade.

Concluindo que, em qualquer um dos casos, o Tribunal arbitral é incompetente em razão da matéria.

Por sua vez, em sede de defesa por impugnação, alega a Requerida que,

De acordo com a DAV foi declarado o veículo da marca Porsche, equipado com motor híbrido plug-in, elétrico e combustível (gasolina). E relativamente ao veículo em causa, constata-se, quanto à autonomia no modo elétrico, que, de acordo com o respetivo certificado de conformidade da marca, aquela é de 48 Km, apresentando 84g/km de emissão de gases CO<sub>2</sub>.

Tratando-se de veículo proveniente de outro Estado-membro, foi ainda objeto de atribuição de matrícula nacional (...), conforme resulta da DAV.

O cálculo do imposto foi efetuado com recurso à tabela A, aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, atendendo à componente cilindrada e à componente ambiental, nos termos da tabela A do artigo 7.º e tabela D do artigo 11.º, n.º 1, do CISV, tendo sido aplicadas as taxas normais, previstas para os veículos ligeiros de passageiros usados de acordo com as características dos veículos (cf. Quadro R da DAV).

Do campo T da DAV consta a identificação do ato de liquidação n.º 2022/..., de 24.02.2022, no valor 10.643,85 €, a título de ISV.

De acordo com o n.º 1, do artigo 5.º do CISV constitui facto gerador do imposto a admissão de veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. Em consonância com o procedimento que está subjacente à liquidação do ISV, o facto tributário em análise teve por base o facto gerador de imposto (admissão de veículo em território nacional destinado a matrícula em Portugal) e a apresentação da DAV n.º 2021/..., de 05.02.2021, com data de aceitação de 01.02.2021.

Estatuindo o artigo 36.º da Lei Geral Tributária que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário e que os elementos essenciais dessa relação não podem ser

alterados por vontade das partes (cf. n.ºs 1 e 2). Por outro lado, quanto à exigibilidade do imposto, conforme se encontra estabelecido na alínea b), do n.º 1, do artigo 6.º do CISV, o ISV torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada com a apresentação da DAV, determinando o n.º 3, da mesma disposição legal, que o imposto a aplicar é aquele que estiver em vigor no momento em que se torna exigível.

Assim, por força do estabelecido na alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º do CISV, para os particulares, e no n.º 1 do artigo 18.º para os operadores registados, a apresentação da DAV assume-se como a obrigação declarativa decorrente da verificação do facto gerador do imposto (admissão do veículo no território nacional), tornando o imposto exigível na introdução no consumo do veículo. Logo, segundo a Requerida, a introdução no consumo de um veículo efetuada num outro Estado-Membro, que se quer regularizar agora em território nacional, não pode relevar ou ser considerada, como é pretendido pelo Requerente, para efeitos de constituição de facto gerador de imposto, na aceção do n.º 1 do artigo 5.º do CISV.

Com efeito, a submissão da DAV tem subjacente uma situação de facto concreta, que se encontra claramente tipificada de entre as várias situações geradoras de imposto subsumíveis e enquadráveis no já citado n.º 1 do artigo 5.º, ou seja, no fabrico, montagem, admissão ou importação de veículos tributáveis em território nacional que estejam obrigados à matrícula em Portugal e não qualquer outro facto.

Concluindo a Requerida que somente a entrada do veículo no território nacional/admissão pode configurar facto gerador de imposto, o qual, mediante a obrigação declarativa de apresentação da DAV, determina a taxa de imposto a pagar, nos termos, conjugados, do n.º 1 do artigo 5.º, alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 6.º do CISV.

Assim, a data da exigibilidade do imposto, isto é, a data da entrada do veículo no território nacional, constitui igualmente o momento da verificação de todos os pressupostos legalmente previstos para efeitos de aplicação de um benefício fiscal. Ora, preconizando o Requerente a aplicação da uma taxa reduzida/isenção parcial, sempre se dirá que, de acordo com o artigo 2.º do EBF: “consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, sendo consideradas como benefícios fiscais, nomeadamente, “(...) as reduções de taxas (...)”.

Configurando as “taxas intermédias” previstas no artigo 8.º, bem como as “taxas reduzidas” previstas no artigo 9.º do CISV, isenções parciais ou “reduções de taxas”, a que se refere o n.º 2 do artigo 2.º do EBF, relativo ao “Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respetivo controlo”. E, quer as taxas previstas no artigo 8.º, como as taxas reduzidas previstas no artigo 9.º do CISV, constituem isenções parciais/reduções de taxas cuja racionalidade assenta na natureza ambiental ou na natureza económica, pretendendo-se, por um lado, incentivar o uso de veículos menos poluentes que, designadamente, utilizem motores elétricos e emitam valores mais reduzidos de CO<sub>2</sub>, ou, por outro, proteger determinadas atividades económicas, por força da afetação dos veículos a tais atividades (turismo, hotelaria e comércio). Ora, quanto à constituição do direito aos benefícios fiscais, nos quais, como se aludiu, se incluem as “reduções de taxas” previstas no artigo 8.º do CISV, o artigo 12.º do EBF estabelece que os mesmos devem reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo.

Entende a Requerida que, quanto aos benefícios previstos no artigo 8.º do CISV, e concretamente, no que concerne ao benefício consagrado na alínea d), do n.º 1, do artigo 8.º, dele beneficiam, exclusivamente, os automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO<sub>2</sub>/km (na redação que resultou do artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro).

Assim, tendo o facto tributário como base o facto gerador e a apresentação de DAV efetuada em 2022, a verificação dos pressupostos para efeitos da aplicabilidade da taxa reduzida de 25% deve reportar-se àquele ano, independentemente de o veículo em causa ter obtido a primeira matrícula em ano anterior noutro Estado-Membro da UE. Não podendo, pois, em 2022, vir a ser concedido um benefício fiscal (redução de taxa) a automóveis ligeiros de passageiros que não reúnam os requisitos e condicionalismos exigidos na lei aplicável em vigor (ínsita na alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV) à data da introdução no consumo em Portugal. Na verdade, entende a Requerida, o veículo em causa, não obstante esteja equipado

com motor híbrido plug-in não possui, como é exigido na norma de isenção em vigor, cumulativamente, uma autonomia, no modo elétrico, de 50 km, nem emissões oficiais inferiores a 50 g CO<sub>2</sub>/km.

Concluindo, assim a Requerida que, não reunindo as características de cuja verificação a lei faz depender a aplicação da taxa de 25%, o veículo tem de ser tributado pela taxa geral de 100% da tabela A, enquadrável fiscalmente na alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CISV, tal como sucedeu, não enfermado a liquidação efetuada de qualquer ilegalidade.

Entende ainda a Requerida que, no caso concreto, não existe qualquer discriminação que possa dar origem a uma violação do art. 110.º do TFUE. Mas que, em caso de dúvida, deve o Tribunal proceder ao reenvio prejudicial da questão ao TJUE.

Para além disso acrescenta ainda que à instância arbitral só compete a apreciação da legalidade dos atos, para além de não se verificarem os requisitos para, mesmo no caso de procedência do pedido, ser a Requerida condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerente foi notificada para, querendo, exercer o contraditório quanto à matéria de exceção em 9 de março de 2023.

Em 30 de março de 2023 foi dispensada a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e as partes foram notificadas para apresentar alegações escritas.

A Requerida apresentou as suas alegações a 24 de abril de 2023 mantendo, no essencial, a posição assumida em sede de resposta.

## **II. Saneamento**



O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria – conforme decidido infra -, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não há nulidades ou outra matéria de exceção para conhecer passando-se para a análise do mérito da causa.

### **III. Fundamentação**

#### **III.I. Matéria de facto**

**A.** Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. O Requerente adquiriu um veículo ligeiro de passageiros, usado, importada da Alemanha, a qual é uma viatura híbrida plug-in, marca Porsche, Panamera Turbo S E-Hybrid Sport Turismo, com o código de homologação 2016..., e que teve a sua primeira matrícula no país de origem em 19/03/2019.
2. O veículo tem um motor com cilindrada de 3996 cc e é movido a combustível Elétrico/ Gasolina, tendo uma emissão de gases de CO2 de 84 g/km, com autonomia de bateria inferior a 50 Kms no modo elétrico, em concreto de 48 km de acordo com o certificado de conformidade da marca.
3. Foi-lhe atribuída a matrícula ... em Portugal em 28/02/2022 pelo IMT, Direção Regional de Mobilidade e Transportes de Lisboa e Vale do Tejo.

4. A introdução no consumo do veículo automóvel foi declarada através da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2022/..., da Alfândega de Alverca, de 01/03/2022.
5. O cálculo do imposto foi efetuado de acordo com a Tabela A aplicável a veículos ligeiros de passageiros, atendendo à componente ambiental e cilindrada, nos seguintes termos:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	3996 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]			14.682,88 €
02. Componente ambiental	84 [co2] x 0.4 [tx] - 39 [ded]			-5,40 €
03. Taxa aplicável da tabela	(14682.88€ - 5.4€)	100%		14.677,48 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 2 a 3 anos	(14682.88€ * 100%) * 28%	28%		4.111,21 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 2 a 4 anos	(-5.4€ * 100%) * 20%	20%		-1,08 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 2 a 4 anos	0€ * 0%	0%		0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 -05a]				10.566,27 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				10.566,27 €

6. Do campo T da DAV consta a identificação do ato de liquidação n.º 2022/..., de 24/02/2022, no valor de € 10.643,85 a título de ISV, que o Requerente pagou.
7. O Requerente apresentou reclamação graciosa a 31/05/2022, tendo sido notificado do projeto de decisão a 04/07/2022.
8. A 06/09/2022 o pedido de reclamação graciosa veio a ser objeto de decisão de indeferimento, pelo Diretor da Alfândega de Alverca, a qual, por ofício n.º ...de 09/09/2022, foi notificada ao Requerente em 14/09/2022.
9. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 13/11/2022.

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

### **C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### **III.II Matéria de Direito (fundamentação)**

Face à posição assumida pelas partes, vertidas nas suas peças processuais, cabe ao Tribunal apreciar e decidir sobre as seguintes questões:

1. O tribunal é competente para apreciar do ato de liquidação *sub judice*?
2. A liquidação de ISV em apreço nos autos é legal e viola, ou não, o direito da União Europeia?
3. Caso seja procedente a posição da Requerente haverá lugar à condenação da Requerida na restituição do montante pago em excesso e dos respetivos juros indemnizatórios?

## **1. Quanto à matéria de exceção dilatória suscitada pela Requerida – é o Tribunal arbitral competente em razão da matéria?**

O pedido de constituição do Tribunal arbitral vem interposto, conforme a própria Requerida o enquadra, com o escopo de ser declarada a anulação do ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos resultante da introdução no consumo de um veículo ligeiro de passageiros equipado com motor híbrido plug-in, através da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2022/..., de 01.03.2022 (data de aceitação), da Alfândega de Alverca, na sequência do despacho de indeferimento de um pedido de reclamação graciosa proferido pelo Diretor da mesma Alfândega.

De facto, o Requerente impugna a liquidação em apreço nos autos por entender – citando uma decisão do CAAD nomeadamente – que, “[...] *decorrente do Direito da União, que devemos aplicar corretamente no tempo a taxa intermédia constante da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV: (a) entre 2015 e 2020 para os veículos introduzidos pela primeira vez no consumo em qualquer Estado-membro da União Europeia; (b) a partir de 2021 para os veículos introduzidos pela primeira vez no consumo em qualquer Estado-membro da União Europeia.*”

Razão pela qual entende o Requerente que a liquidação deveria ter beneficiado da redação em vigor em à data da primeira matrícula noutra Estado-Membro, antes da entrada em vigor da redação atual do n.º 1 do art. 8.º do CISV, sob pena de violação do Direito da União Europeia, em concreto dos arts. 26.º, 28.º a 37.º, e 110.º do TFUE.

Desta forma, e ainda que a Requerida venha alegar que o que o Requerente quer é, por um lado, o reconhecimento do direito à aplicação de uma taxa reduzida, em vez da taxa normal que foi usada no caso concreto, e, para além disso, que seja efetuada uma outra liquidação substitutiva, a verdade é que, como referido, não é isso que está em causa nos presentes autos.

O constitui objeto de apreciação e decisão é, se o ato de liquidação de ISV subjacente à DAV, é ilegal, mormente por violação do Direito da União Europeia nos termos do preceituado nos arts. 28.º, n.º 1, 30.º, 34.º, 35 e 110.º do TFUE.

Assim sendo, não assiste razão à Requerida uma vez que os pedidos formulados pelo Requerente são no sentido de obter a declaração de ilegalidade parcial, e consequente anulação, do ato de liquidação de ISV em apreço nos autos, com as devidas consequências, mormente a restituição do imposto pago indevidamente, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

Este pedido enquadra-se na al. a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, que preceitua que:

*“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”*

Uma vez que o Requerente formula o seu pedido que se subsume naquele preceito, porquanto imputa à liquidação em apreço nos autos o vício de errada aplicação da taxa para o seu cálculo, decide-se que o tribunal arbitral é competente nos termos legais referidos, para conhecer do mérito da causa, considerando-se, assim, improcedente a exceção dilatória de incompetência absoluta do Tribunal invocada pela Requerente – em qualquer um dos fundamentos referidos – improcedente.

## **2. Passando, agora, à questão de mérito, i.e., a liquidação de ISV em apreço nos autos é legal e viola, ou não, o direito da União Europeia?**

De acordo com o disposto no Código do ISV, estão sujeitos a este imposto, no seu regime regra, nomeadamente, *“os veículos automóveis ligeiros de passageiros (...)”* [artigo 2.º, n.º 1, alínea a)], sendo *“sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos”* (artigo 3.º, n.º 1).

O artigo 5.º do Código do ISV, “*constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal*”, sendo que, para este efeito, de acordo com o n.º 3 alínea a) do mesmo artigo, “*(...) entende-se por admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia em território nacional*”.

No que diz respeito à exigibilidade do imposto, de acordo com o disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea b, “*o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada no momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares*”, sendo que “*a taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível*” (n.º 3).

Quanto à introdução no consumo, estabelece o artigo 17.º, n.º 1 do referido Código que “*a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)*”, sendo que nos termos do n.º 3, “*para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros ficam sujeitos ao processamento da DAV*”.

De acordo com o disposto no artigo 20.º, n.º 1 do Código do ISV, “*os particulares e os sujeitos passivos que não se encontrem constituídos como operadores registados ou operadores reconhecidos estão obrigados à apresentação da DAV (...)*” nos prazos aí previstos, sendo que, nos termos do seu n.º 2, se enumeram os documentos que a devem acompanhar.

As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (cm<sup>3</sup>) (componente cilindrada) e os gramas de CO<sub>2</sub> por quilómetro (componente ambiental), sendo que foram estruturadas em taxa normal, taxa intermediária e taxa reduzida e taxa para veículos usados, nos termos do disposto nos artigos 7.º a 11.º do Código do ISV.

Quanto às taxas de ISV, estabelece o art. 7.º do CISV (sob a epígrafe – “*Taxas normais – automóveis*”), no seu n.º 1 als. a) e b) a aplicação das taxas previstas na Tabela A, tendo em conta as componentes cilindrada e ambiental aos veículos automóveis de passageiros que não sejam tributados pelas taxas reduzidas ou intermédias.

Consagra o art. 8.º do mesmo diploma a aplicação de taxas intermédias, sendo que resulta do seu n.º 1 al. d), o seguinte:

*“1. É aplicável uma taxa intermédia, correspondente às percentagens a seguir indicadas do imposto resultante da aplicação da tabela A constante do n.º 1 do artigo anterior, aos seguintes veículos:*

*d) 25%, aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 g CO2/km.*

Esta redação foi introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, sendo que da redação anteriormente vigente, aprovada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, resulta que:

*1 - É aplicável uma taxa intermédia, correspondente às percentagens a seguir indicadas do imposto resultante da aplicação da tabela A constante do n.º 1 do artigo anterior, aos seguintes veículos:*

*d) 25%, aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 25 quilómetros.”*

Neste quadro legal a Requerida procedeu à liquidação de ISV aplicado o regime legal em vigor a partir de 2021 e, em conformidade, entendeu que o veículo em causa não cumpria os requisitos legais para beneficiar da taxa intermédia de 25%.

Posição distinta do Requerente que entende que, tendo sido o veículo matriculado pela primeira vez na Alemanha em 2019, deve ser aplicada a redação em vigor nesta data, ou seja, esta redação aprovada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

Quanto a esta matéria sufragamos a posição vertida na decisão n.º 350/2022 do CAAD (in [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)). Conforme resulta desta decisão, o que está em causa nos presentes autos a aplicação da lei no tempo, conjugada com o conceito de facto gerador constante do art. 5.º do CISV.

De facto, como se extrai desta decisão, à qual aderimos, “[...] *da conjugação do disposto no artigo 5º do Código do Imposto sobre Veículos em articulação com o direito da União, mais concretamente os artigos 26.º e 28.º a 37.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que consagram o direito à livre circulação de mercadorias, resulta que o facto gerador do imposto para efeitos do artigo 5º do CISV deve ser entendido como, a introdução ao consumo do veículo é na Alemanha, [...], que é a data de atribuição da sua primeira matrícula.*

*E, que qualquer interpretação contrária colidiria com o princípio da não discriminação constante do artigo 110.º do TFUE, ou mesmo pelo princípio da liberdade de circulação de mercadorias, que encerra igualmente uma dupla proibição, consagrados nos artigos 28º nº 1, 30º e 34º, 35º do Tribunal de Justiça da União Europeia.*

*Pelo que, o conceito de facto gerador não discriminatório, decorrente do Direito da União Europeia, deve ser aplicado no tempo, ou seja, na data da sua primeira matrícula no país de origem que é de 29-12-2016 e em consequência deve ser aplicada a taxa em vigor nessa data.*

*Com efeito, o conceito de facto gerador estabelecido no art. 5º do CISV não pode deixar de ser considerado como estando em estreita relação com o princípio da não discriminação estabelecido no art. 110º do TFUE que prevê, 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.*



*Princípio este que é reforçado pelo princípio da liberdade de circulação de mercadorias, que encerra igualmente uma dupla proibição, consagrados nos artigos 28º nº 1, 30º e 34º, 35º do Tribunal de Justiça da União Europeia, a ver:*

*- Proibição dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros – art. 28º, nº 1 e art. 30º do TFUE.*

*- Proibição das medidas de efeito equivalentes a restrições quantitativas – art. 34º e 35º do TFUE.*

*No que a esta matéria diz respeito, convém ter presente que, nos termos do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e é diretamente aplicável em território nacional.*

*Na verdade, em matéria de direito internacional, o artigo 8º, nº 4 da CRP estabelece que "as disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático".*

*O Tribunal de Justiça tem sustentado que, apesar de só os Estados-Membros terem competência em matéria de impostos diretos, que esses Estados devem exercer essa competência em conformidade com o direito da União Europeia.*

*Evitando assim, violações das cinco liberdades económicas fundamentais, designadamente a livre circulação de mercadorias (artigos 28º e seguintes do TFUE).*

*O direito português consagra uma cláusula de receção automática plena do direito convencional internacional, cumpridas as formalidades de aprovação, ratificação e publicação.*

*Daqui decorre que "os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários podendo ser invocados perante os tribunais".*

*Enfatizando que "os tratados são superiores hierarquicamente relativamente à lei ordinária".*

*Esta superioridade decorre não só dos artigos 26º e 27º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas igualmente do artigo 8º nºs 1 e 2 da CRP.*

*Apresenta-se, pois, como claro que, para que a Convenção vigore na ordem interna, é necessário que a lei ordinária posterior a não possa revogar.*

*Ou seja, o direito internacional convencional não pode ser afastado por leis ordinárias, surgindo como superior àquelas, sejam essas leis subseqüentes, as quais serão materialmente inconstitucionais se o contrariarem; sejam anteriores, as quais terão de ser suspensas se forem conflituantes com esse direito convencional internacional, só retomando a vigência no caso de suspensão ou cessação da convenção internacional que estiver em causa.*

*Assim sendo, e, tendo presente estar excluído qualquer modelo de tributação num Estado-Membro que produza, um efeito discriminatório, em consequência dos referidos princípios estabelecidos na legislação da União Europeia, é possível fixar o conceito de facto gerador não discriminatório, com base no qual deve ser aplicada corretamente no tempo a taxa intermédia preceituada na alínea d) do n.º 1 do art. 8.º do CISV para os veículos introduzidos pela primeira vez no consumo em qualquer Estado-Membro da União Europeia.”*

Face ao exposto, concluímos que, tendo em conta que o veículo foi matriculado pela primeira vez na Alemanha – no ano de 2019 – será esta a data relevante para aplicação do facto gerador de imposto previsto no art. 5.º do CISV o que, assim sendo, determina a aplicação da taxa intermédia que resulta da al. d), do n.º 1 do art. 8.º do CISV, na redação que estava em vigor à data dessa primeira matrícula.

Assim sendo, se conclui que é de aplicar a taxa intermédia de 25%, constante da al. d) do n.º 1 do art. 8.º do CISV, na redação da Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro, uma vez que se trata de veículo ligeiro de passageiros, com motor híbrido plug-in, com bateria que pode ser carregada através de ligação à rede elétrica, com autonomia no modo elétrico de 48 km, sendo, assim, superior aos 25 km mínimos previstos na lei.

Quanto ao reenvio prejudicial ao TJUE – conforme resulta do decidido – não se mostra necessário, uma vez que o Tribunal não tem dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma norma do direito da União Europeia. Desta forma, não existe fundamental ou fundamento para o aludido reenvio.

Face ao exposto, determina-se a anulação parcial do ato tributário de liquidação de ISV em apreço nos autos, uma vez que padece de ilegalidade na parte em que não considerou a redução de ISV, resultante da aplicação da taxa intermédia de 25%, constante da al. d) do n.º 1 do art. 8.º do CISV, na redação da Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro.

### **3. Quanto ao pedido de reembolso e pagamento de juros indemnizatórios:**

Tendo este Tribunal determinado a anulação parcial do ato tributário de liquidação de ISV em apreço nos autos, uma vez que padece de ilegalidade na parte em que não considerou a redução de ISV, resultante da aplicação da taxa intermédia de 25%, constante da al. d) do n.º 1 do art. 8.º do CISV, na redação da Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro, e uma vez que o Requerente pagou a totalidade do ISV liquidado, deve-lhe ser restituído o imposto indevidamente pago, nos termos do disposto nos arts. 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT.

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

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

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

Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Na sequência da declaração de ilegalidade parcial do ato 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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.

Assim, o Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia de ISV paga indevidamente, nos termos do disposto nos arts. 24.º, n.º 1 al. b) do RJAT, 100.º e 43.º da LGT, desde a data do pagamento até restituição.

#### Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1 do CPC (*ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Nestes termos, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerida.

#### **IV. Decisão**

Nestes termos, este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência absoluta invocada pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial do ato de liquidação de ISV e proceder à sua conseqüente anulação, e da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que teve como objeto a liquidação em apreço;
- c) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor indevidamente pago, e agora anulado, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais;
- d) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

#### **V. Notificação ao Ministério Público**

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.

#### **VI. Valor do processo**

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 10.000,00.

#### **VII. Custas**

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 918,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 19 de maio de 2023

A Árbitra,

(Marisa Almeida Araújo)