

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 481/2022-T**

**Tema: ISV – Tributação de veículos usados – Diferenciação da percentagem de redução por tempo de uso, consoante as componentes cilindrada e ambiental.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - RELATÓRIO**

- 1.** A..., com o número fiscal..., com residência na Rua ..., ...-... ..., nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante «RJAT», com as alterações subsequentes, apresentou um pedido de pronúncia arbitral em que é requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo, ao abrigo do disposto no artigo 99.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), deduzido impugnação do ato de liquidação do Imposto Sobre Veículos (ISV) de um veículo por si admitido.
- 2.** O pedido foi apresentado em 02.08.2022, e visa a anulação parcial do ato de liquidação do ISV praticado pelo Diretor da Alfândega de Leixões na admissão de um veículo usado, proveniente de um país da União Europeia, de sua propriedade, requerendo a restituição da quantia cobrada em excesso, acrescida dos juros indemnizatórios calculados à taxa legal de 4%, desde a data do pagamento do imposto até à sua efetiva restituição.
- 3.** Nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) nomeou o signatário como árbitro singular em 20.09.2022.
- 4.** Na mencionada data foram as Partes notificadas dessa designação, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, com os artigos 6.º e 7.º do Código

Deontológico do CAAD, não tendo as mesmas manifestado a intenção de recusar a designação do árbitro.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 10.10.2022.

6. Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada, em 16.10.2022, enquanto parte requerida, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, devendo, no mesmo prazo, remeter cópia do processo administrativo. Nessa resposta, em 12.11.2022, a Requerida sustentou a legalidade da liquidação efetuada, tendo concluído pelo pedido de improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo enviado simultaneamente cópia do processo administrativo.

7. Em 15.11.2022, as Partes foram notificadas de que o Tribunal Arbitral dispensava a reunião a que se refere o artigo 18.º, n.º 1 do RJAT, uma vez que os factos estavam estabelecidos e estava em causa apenas uma questão de direito, tendo sido concedido um prazo de cinco dias para as Partes, alegarem facultativamente, tendo sido anunciado como prazo limite para a prolação do despacho a data de 09.12.2022.

8. Em 21.11.2022, o Requerente alegou, tendo anexado um parecer do Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo (STA), no âmbito de um recurso de uniformização de jurisprudência que corre sob o n.º 84/22.0BALS. Em 22.11.2022, a Requerida alegou sucessivamente, tendo reiterado a improcedência do pedido arbitral, pelas razões enunciadas na resposta já apresentada, e o pedido de absolvição da instância.

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

9. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, sendo legítimas, à luz dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

10. O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver nem questões prévias sobre as quais o Tribunal Arbitral se deva pronunciar.

## **III – DA POSIÇÃO DAS PARTES**

11. O Requerente, a fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, no essencial, diz o seguinte:

11.1. Admitiu um veículo ligeiro de passageiros da marca «...», modelo DA3 proveniente de Espanha, matriculado pela primeira vez em 02.09.2009, onde circulou com a matrícula... .

**11.2** Para o efeito, processou a respetiva Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), na Alfândega de Leixões, a que foi atribuído o n.º 2022/... .

**11.3.** Em resultado da apresentação da referida declaração, a AT liquidou o ISV de 5526,49 €, correspondendo 1437,98 € à componente cilindrada e 4 088,51 € à componente ambiental, o qual foi pago em 11.03.2022.

**12.** Em termos de direito, o Requerente historia a evolução recente da tributação automóvel nacional relativamente à admissão dos veículos usados, concretamente o fator de redução do ISV em matéria de anos de uso, tendo por referência a aplicação da tabela dos veículos novos, e transcreve passagens da jurisprudência comunitária em que foi apreciada a legalidade da lei portuguesa face ao artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

**12.1** Designadamente, menciona os acórdãos do Tribunal de Justiça proferidos no processo C-200/15, em 16.06.2016, e C-169/20, de 02.09.2021, em que se diz que «Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previstos no Código do Imposto sobre Veículos (CISV), na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º, TFUE».

**12.2** Refere que, antes ainda deste último acórdão ter sido proferido, o legislador nacional já tinha alterado o preceito objeto do acórdão, tendo dado uma nova redação ao artigo 11.º do CISV através da publicação da Lei do Orçamento do Estado para 2021 – Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, em que fixou percentagens de redução por tempos de uso do veículo diferenciadas em função da componente cilindrada e da componente ambiental.

**12.3** Sustenta o Requerente que a nova redação do artigo 11.º permite que a Administração Fiscal cobre um imposto sobre os veículos importados com base num valor superior ao valor real do veículo, onerando-os com uma tributação fiscal superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

**12.4.** O montante do imposto calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional.

**12.5** «A AT quando procedeu à liquidação do ISV sob a presente impugnação, não levou em consideração a totalidade do número de anos de uso do veículo na sua componente ambiental, ao não aplicar a mesma percentagem de desvalorização que aplicou à componente cilindrada.», tendo-o feito com o recurso a uma norma jurídica que viola o artigo 110.º do TFUE, o que leva o Requerente a propor que, se subsistirem dúvidas sobre a interpretação e aplicação da referida norma, deve o Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial da questão ao Tribunal de Justiça.

**12.6** A final, solicita a anulação parcial da liquidação do ISV e a restituição da quantia cobrada em excesso, no montante de 1752,21 € na componente ambiental, pois foi aplicada uma percentagem de 65%, quando deveria ter sido aplicado uma redução de 80%, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

**12.7** Em alegações facultativas, juntou um Parecer do Ministério Público junto do STA, dirigido à Seção do Contencioso Tributário do Pleno em que, conclusivamente, se afirma que «O artigo 11.º, n.º 1 do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, viola o disposto no artigo 110.º do TFUE, dado que no apuramento do imposto incidente sobre veículos usados importados de outros Estados Membros, introduz dois métodos de cálculo diferenciados na determinação do valor da desvalorização do veículo que originam uma carga tributária superior ao valor residual do mesmo imposto que onera um veículo com características semelhantes já anteriormente matriculado no território nacional, e nessa medida tem um efeito discriminatório que é proibido por aquela disposição comunitária».

**13.** Por seu turno, a Requerida em resposta ao pedido de pronúncia arbitral, vem dizer, no essencial, o seguinte:

**13.1** Em matéria de facto dá como assente a informação constante da introdução no consumo do veículo através da DAV.

**13.2** Em termos de direito, enuncia as regras de vários Capítulos do CISV que subjazem à instituição do ISV, salientando, designadamente, os artigos 2.º, 3.º 5.º 6.º 17.º, 20.º n.º 1 e 27.º e, transcreve os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 11º do CISV, que regulam a tributação da admissão de veículos usados.

**13.3** No que respeita à argumentação do Requerente, salienta que o ato de liquidação foi praticado tendo em conta as normas constantes do CISV, pelo que, tendo as mesmas sido criadas por lei, conforme artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), e encontrando-se a AT sujeita ao princípio da legalidade tributária prevista no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), não poderia ter atuado doutra maneira, contrariando ou desobedecendo às normas legais pré-existentes sob pena de cometer uma ilegalidade ao deixar de aplicar as taxas que se encontram em vigor à data da introdução no consumo. Anota que não existe qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária relativamente à nova redação do mencionado artigo 11.º do CISV.

**13.4** A título de justificação da atual redação, refere o que consta da «Proposta de Lei do OE para 2021, de que « ... se procurou salvaguardar os ambiciosos objetivos ambientais do País e a incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu ... o qual, ao contrário do que sucede com a componente cilindrada, não estará associado à desvalorização comercial dos veículos mas antes à sua vida útil média remanescente (medida pela idade média dos veículos enviados para abate), por se entender que a mesma é uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se deste modo, que os carros poluentes serão justamente tributados à entrada em Portugal».

**13.5** No Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) C-169/20, não foi entendido que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, como já o foi, através da alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV., desconhecendo-se a existência de qualquer acórdão do TJUE que vede aos Estados Membros a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV.

**13.6** Salienta que a conformidade da atual redação com o direito comunitário foi reconhecida nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 350/2021-T, de 22.02.2022, e 209/2021-T, de 10.12.2021, de que transcreve os pontos 30 a 35, já transitadas, e também na recente decisão arbitral no processo 349/2022-T, de 25.10.22, de que transcreve igualmente excertos.

**13.7** À semelhança do Requerente, também a Requerida sugere a este Tribunal que, caso subsistam dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no artigo 110.º do TFUE,

poderá a questão ser submetida a título prejudicial ao TJUE no sentido de saber se a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, ao prever percentagens de redução para as duas componentes, cilindrada e ambiental, que não coincidem na totalidade, continua a violar o artigo 110.º do TJUE.

**13.8** Sob a epígrafe «Do pedido de restituição de quantia certa», refere que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação, não lhe competindo pronunciar-se sobre valores/montantes a restituir, rejeitando igualmente a existência de qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária, que se limitou a aplicar a lei em vigor, pelo que agiu no estrito cumprimento da lei, não assistindo assim, qualquer direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV - DOS FACTOS**

**14.** Não há factos que sejam declarados não provados.

**15.** Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá este Tribunal Arbitral como provado, face aos elementos constantes dos autos, os seguintes factos:

**15.1** O Requerente procedeu à introdução no consumo por via da apresentação na Alfândega de Leixões da DAV n.º 2022/..., de 11.03.2022, do veículo ligeiro de passageiros da marca «...», Modelo DA3, com o n.º de chassis ..., de ... centímetros cúbicos de cilindrada e 225 g/Km de emissões de dióxido de carbono, com a anterior matrícula definitiva da República de Espanha ..., atribuída pela primeira vez em 02.09.2009, e a que veio a ser atribuída a matrícula nacional ... .

**15.2** O veículo move-se a gasolina, foi declarado aos serviços aduaneiros como tendo 90 288 quilómetros no conta quilómetros, e teve um valor de aquisição de 28 000 €.

**15.3** O referido veículo foi sujeito à liquidação do ISV de 5526,49 €, em 09.03.2022, correspondendo 1437,98 €, a título de componente cilindrada, e 4088,51 €, a título de componente ambiental, tendo a referida importância sido paga em 11.03.2022.

**15.4** O imposto foi formado a partir do cálculo das taxas em vigor para os veículos novos, com uma redução de 80%, na componente cilindrada, por força da aplicação de uma tabela escalonada em função dos tempos de uso, até 10 anos, e uma redução de 65% na componente ambiental, por força de uma tabela escalonada, em função dos tempos de uso, até 15 anos.

16. Os factos foram selecionados a partir da informação disponibilizada pelas Partes, por via da apresentação de cópia da DAV que suportou a introdução no consumo e do processo administrativo, tendo o Tribunal formado a sua convicção tendo em conta o relevo jurídico que a referida documentação assumiu para a decisão.

#### **V - QUESTÕES A DECIDIR:**

17. No entendimento do Tribunal Arbitral as questões a decidir são as seguintes:

- a) A nova redação do artigo 11.º n.º 1, 2 e 3 do CISV, ao prever na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados Membros da União Europeia reduções do imposto diferenciadas em função dos tempos de uso de uso, consoante se trate da componente cilindrada ou da componente ambiental, é ou não compatível com o artigo 110.º do TFUE e com a jurisprudência comunitária produzida em volta da sua interpretação;
- b) Caso não seja compatível, e proceda a impugnação do imposto, são ou não, devidos juros indemnizatórios.

#### **VI – FUNDAMENTAÇÃO**

##### **a) A legislação**

18.1 A admissão do veículo foi sujeita a uma liquidação do ISV prevista no artigo 11.º do CISV, sob a epígrafe «Taxas – veículos usados», na redação dada pela Lei n.º 75-B/ 2020, de 31 de dezembro, o qual preceitua o seguinte:

«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, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

##### **TABELA D**

##### **Componente Cilindrada**

| 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      |

### Componente ambiental

| Tempo de uso         | Percentagem de<br>redução |
|----------------------|---------------------------|
| Até 2 anos           | 10                        |
| Mais de 2 a 4 anos   | 20                        |
| Mais de 4 a 6 anos   | 28                        |
| Mais de 6 a 7 anos   | 35                        |
| Mais de 7 a 9 anos   | 43                        |
| Mais de 9 a 10 anos  | 52                        |
| Mais de 10 a 12 anos | 60                        |
| Mais de 12 a 13 anos | 65                        |
| Mais de 13 a 14 anos | 70                        |
| Mais de 14 a 15 anos | 75                        |

---

|                 |    |
|-----------------|----|
| Mais de 15 anos | 80 |
|-----------------|----|

---

2 - ...

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

$$ISV = \frac{V}{VR \times Y + (1 - UR) \times C} \times U$$

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, bem como ao agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º;

U é o número de dias de tempo de uso da viatura;

UR é a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV.

4 - ...»

**18.2** O ISV é um imposto interno que tem de se conformar com as normas dos Tratados e com a interpretação que delas fazem os órgãos comunitários. Essa conformação impõe-se por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP que, em matéria de direito internacional, 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.».

**19.** Diversos acórdãos comunitários debruçaram-se ao longo dos últimos trinta anos, sobre aspetos deste tipo de imposto com características de imposto de registo ou matrícula, igualmente vigente nalguns Estados Membros, pelo que, atualmente, há um conhecimento razoável sobre os limites interpretativos do artigo 110.º do TFUE. (antes 90.º e 95.º noutras redações dos Tratados).

O artigo 110.º do TFUE diz o seguinte:

«1) Nenhum Estado-Membro pode fazer 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.

2) Além disso, nenhum Estado-Membro pode fazer incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções».

#### **b) A jurisprudência**

**20.** Até à publicação do Acórdão de 22.02.2001, Processo C-393/98. (Caso Gomes Valente), a cilindrada e os anos de uso foram a pedra de toque da tributação dos veículos usados.

**20.1** Embora no referido acórdão tenha sido referido que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria contrário ao

artigo 95.º, foi sublinhado que a par da combinação dos dois fatores, era importante que fossem tomados em conta outros fatores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a tabela *forfetária* refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objetivo da tributação dos veículos usados, em termos de que, em nenhum caso, pudessem ser superiores ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

**20.2** Por isso, no âmbito da legislação portuguesa, o então Imposto Automóvel (IA) passou também a contemplar a opção pelos proprietários dos veículos de solicitarem um método, baseado no valor comercial do veículo, a determinar, inicialmente por comissões de peritos, mais tarde por mera prova documental, em que o imposto a pagar fosse igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula, em detrimento da pura aplicação da tabela de reduções por anos de uso.

**21.** Desenvolvimentos da nova ordem mundial climática, levaram a que, no seguimento de uma proposta de diretiva da Comissão Europeia, de 5 de julho de 2005, em que se preconizou uma harmonização ou, pelo menos uma aproximação dos impostos sobre os automóveis de passageiros, baseada, por um lado, na transferência da carga fiscal incidente sobre os automóveis para a fase de circulação e, por outro, na conversão ao dióxido de carbono de 25% da base tributável destes impostos até ao final de 2008 e de 50% dessa base tributável até ao final do ano de 2010, a legislação fiscal automóvel tenha passado a acolher igualmente o critério das emissões do CO<sub>2</sub>, tendo o CISV consagrado definitivamente esse acolhimento no direito nacional

**22.** Com algumas vicissitudes pelo meio, a antiguidade, avaliada pelos anos de uso, tem sido sempre um fator de depreciação dos veículos, quer para a componente cilindrada, quer para a componente ambiental, representada pelas emissões de CO<sub>2</sub>.

**23.1** A cilindrada foi sempre vista como um critério para referenciar o valor dos veículos, sendo considerado que um veículo tem um maior valor consoante tenha uma maior cilindrada, havendo, deste modo, aproximações ao valor real dos veículos.

Não pode deixar de se considerar um critério grosseiro, pois, na verdade, é um facto público e notório que o mercado tem disponíveis veículos com uma mesma motorização que tem valores díspares, seja pelo valor intrínseco da marca, seja pelo tipo de conceção e construção do veículo, seja pela imagem que os consumidores fazem dos desempenhos dos veículos, o que faz com que, além dos preços de venda poderem ser díspares, também a sua depreciação ao longo dos anos não é uniforme, podendo um veículo da mesma motorização e do mesmo valor ao fim de dez anos ter valores de depreciação muito diferenciados.

Tendencialmente, um veículo, consoante, os anos de uso, vai-se depreciando naturalmente, pelo que o critério de dez anos que o legislador estabelece para a depreciação em função da componente cilindrada, nalguns casos, não é suficiente para acompanhar a desvalorização do veículo, bastando pensar que a idade média do parque automóvel nacional tem sido sempre superior aos referidos dez anos. Ainda assim, tem sido uma base razoavelmente aceite pelas autoridades comunitárias e pela comunidade automóvel envolvida.

**23.2** Em matéria de componente ambiental, o legislador instituiu as emissões de CO2 como fator de tributação, (as emissões de partículas também são consideradas, embora não tenham especial relevo) tendo sucessivamente aumentado as exigências de performance ambiental, por via do agravamento da tributação para os escalonamentos de CO2 mais altos e, cada vez, maiores exigências na fixação das taxas dos escalões intermédios, acompanhando, de resto, os notáveis progressos feitos pelos fabricantes de veículos em matéria de redução de emissões.

**24.** No acórdão respeitante ao processo C-290/05, de 05.10.2006, foi apreciado pelo TJE a legalidade do sistema de tributação automóvel húngaro, tendo sido analisadas as implicações da questão ambiental na estruturação do imposto.

«Assim, não obstante o carácter ambiental do objetivo e do fundamento do imposto automóvel e mesmo não tendo estes qualquer relação com o valor de mercado do veículo, o artigo 90º, primeiro paragrafo CE, exige que seja tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objeto de tributação, visto que esses impostos se caracterizam por ser apenas cobrados uma vez aquando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no EM em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor», Ponto 56.

No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em fatores ambientais constituem critérios objetivos e

daí poderem ser utilizados num tal sistema de tributação, no entanto, dos mesmos não poderá resultar discriminação e o referido imposto não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros EM do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110º 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.

**25** Essa neutralidade, deve ser aferida no que respeita à concorrência entre os veículos usados admitidos e os veículos usados similares anteriormente matriculados no território nacional e sujeitos, no momento da matrícula, ao referido imposto, pelo que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo, pelo que, quando um veículo é matriculado no Estado-Membro e, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, inclui um montante residual do imposto de matrícula, teoricamente igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 07.04.2011, Processo C-402/09, Tatu).

**26.** A atual legislação nacional precedeu um acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Seção), de 02.09.2021, em que se visou precisamente a legislação portuguesa e se concluiu que «Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE».

### **c) Da legalidade da tributação**

**27.** O quadro interpretativo das disposições do ISV tem de ser encontrado fundamentalmente na legislação e nos acórdãos atrás mencionados, pois está em causa um ato de liquidação que recaiu sobre a admissão de um veículo usado proveniente de outro Estado Membro.

**28.** O Requerente refere que o valor do montante, calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional, tendo sublinhado que «**O montante do imposto, calculado sem tomar**

**em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional.»** (ponto 60).

A questão é de direito mas tem um facto subjacente, não sendo suficiente no entendimento do Tribunal Arbitral alegar a simples diferenciação de reduções do imposto por anos de uso, e afirmar relativamente à componente ambiental que a norma atualmente em vigor e que esteve na base da liquidação do imposto pago pelo Impugnante continua a violar frontalmente o artigo 110.º do TFUE, conforme foi decidido no acórdão C-169/20, (ponto 52) e é desconforme com o direito comunitário, sendo necessário fazer essa demonstração..

**29.** Nas reduções de valor por anos de uso, tendo por referência a cilindrada, não existe uma linearidade percentual na respetiva redução e há fatores que fazem com que haja uma certa racionalidade económica justificativa. Em certas circunstâncias da vida útil do veículo, o mesmo é posto no mercado, para efeitos de revenda (por exemplo, fim dos prazos dos *leasing* quando o locatário não fica com o veículo, renovação de frotas de *rent-a.car*, obrigações contratuais entre privados de substituição de veículos com anos de uso por veículos novos, etc.) pelo que o afluxo ao mercado de veículos dessas proveniências é suscetível de criar oscilações com reflexos nas cotações dos preços dos usados

**30.** Este tipo de oscilações não se coloca com a componente ambiental, cuja tributação de veículo novo tem por referência as emissões do CO<sub>2</sub> tal como as mesmas constam do certificado de conformidade.

O certificado de conformidade é um documento emitido pelo fabricante a atestar que o veículo cumpre todos os regulamentos e regras em vigor na União Europeia e que especifica todas as suas características técnicas, designadamente, e para o que interessa, o nível de emissões de dióxido de carbono.

A partir do momento da sua fixação, é um elemento que vai relevar para toda a vida útil do veículo, e, independentemente de pontualmente o veículo avariar e poder apresentar emissões desconformes, as mesmas serão necessariamente reparadas, dado o sistema de inspeções periódicas instituído a nível europeu para viabilizar a circulação em segurança dos veículos.

As reduções por anos de uso em razão da componente ambiental são lineares e, por isso, até por razões de praticabilidade, seria aconselhado serem fixadas e calculadas automaticamente,

por referência a anos ou meses de uso. Isto não impede, todavia, o legislador de, à semelhança do que faz para o tempo de uso, recorrer igualmente a escalões.

Aa características da componente criam, no entanto, algumas especiais exigências, uma vez que se trata de um dado técnico-científico e não um valor flutuante ou indeterminado.

O que se constata na Tabela D do artigo 11.º do CISV é que o legislador nacional não atendeu à natureza da respetiva componente e estabeleceu os escalões de forma objetivamente arbitrária, sem qualquer relação com o certificado de conformidade.

Só assim se pode interpretar o facto de para os veículos de 6 a 7 anos de tempo atribuir uma percentagem de redução de 7%, para os veículos a partir dos 12 anos até aos 15 anos atribuir uma percentagem de redução de 5% e para outros escalões intermédios, percentagens igualmente variáveis, entre os 4.5% e os 5%.

**31.** O acórdão do processo C-290/05, de 05.10.2006, Ponto 52, esclarece que o critério ambiental é um critério objetivo e, sendo objetivo, como compensação não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.

Ora a Tabela D do artigo 11.º do CISV tem duas componentes, a cilindrada e a ambiental e se, relativamente à primeira nenhuma dúvida se suscitam quanto à relação que se possa estabelecer entre os preços dos veículos novos e usados e os valores residuais de imposto neles incorporados tendo em vista a liquidação do imposto, já relativamente à segunda tem de se concluir que há uma certa liberdade conformadora do imposto pelo legislador nacional, pois desde que ele tenha adotado critérios objetivos, de todos conhecidos e a todo o momento verificáveis, nada obriga a que as regras que funcionam para a componente cilindrada tenham necessariamente de ser aplicáveis à componente ambiental, estando neste caso justificada a diferenciação que se estabelece entre as diferentes percentagens por tempos de uso consoante as componentes.

**32.** Por isso, o Tribunal Arbitral atribui uma presunção de legalidade nas percentagens mencionadas na referida tabela que só teriam ficado em crise se fundamentadamente tivesse sido demonstrado pelo Requerente que a redução de 65%. do imposto por tempo de uso na componente ambiental que lhe foi aplicada tivesse excedido de forma desproporcionada o benefício da compensação ou tolerância conferida ao legislador nacional por ter recorrido a um critério objetivo.

**33.** O Requerente solicita no seu pedido que a impugnação seja dada como provada e seja ordenada a anulação parcial da liquidação do ISV, de forma a aplicar-se a redução prevista no artigo 11.º do CISV à componente ambiental.

Sobre esta questão, importa referir que a redução prevista no artigo 11.º do CISV foi efetivamente aplicada à componente ambiental, e o que o Requerente verdadeiramente pretende é que as reduções constantes da componente ambiental sejam desaplicadas e em sua substituição sejam aplicadas as reduções constantes da componente cilindrada, sendo nessa base que se compreende o raciocínio de ser devolvido ao Requerente o diferencial de montante resultante de ter beneficiado apenas de uma redução de 65% quando deveria ter sido de 80%. sendo esse montante calculado em 1752,21 euros.

**34.** A competência do tribunal arbitral compreende nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos, preceituando o n.º. 2, que os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído sendo vedado o recurso à equidade.

O Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se substitua ao legislador, e sendo o direito constituído o que é, na base da equidade e por razões de uniformização, coerência, justiça material, seja anulada parcialmente a liquidação do ISV, procedendo-se à sua correção.

A tributação posta em causa pelo Requerente de discriminação entre as componentes não está fundamentada e não se verifica necessariamente, não podendo o Tribunal Arbitral ir além do pedido sob pena de excesso de pronúncia, conforme o artigo 615.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil, no que respeita ao conhecimento de uma eventual ilegalidade da forma como está construída a componente ambiental e foi aplicada, suscetível de poder determinar a restituição do montante pago por conta da mesma, que não foi arguida e não é matéria do conhecimento oficioso.

Por outro lado, a invocação pela Requerida de que a Requerente teve ao seu dispor outro método de cálculo do imposto que lhe é proporcionado pelo n.º 3 do referido artigo 11.º e que a ele não recorreu, não procede, uma vez que é uma mera prerrogativa posta à disposição dos interessados, pelo que a liquidação não foi efetuada a partir da aplicação da referida norma e não está em apreciação.

**35.** O Tribunal Arbitral não pode ignorar o facto de o Requerente e a Requerida estarem de acordo em que, se subsistirem dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no artigo 11.º do CISV, à luz do disposto no artigo 110.º do TFUE, deverem as mesmas ser submetidas pelo mecanismo próprio ao Tribunal de Justiça, o que significa existir uma perceção de incerteza na interpretação do quadro legal, designadamente quanto às distintas reduções do imposto por tempos de uso.

O Tribunal Arbitral considera que a jurisprudência comunitária tem uma resposta para a questão que foi suscitada no presente processo, pelo que, e independentemente de outros vícios que existam, mas que aqui não foram relevados, e outros que se encontram a ser tratados em sede própria, conforme o parecer do Ministério Público junto do STA em recurso de uniformização de jurisprudência, há condições para uma pronúncia arbitral.

**36.** Dando assim resposta à primeira questão a decidir, o Tribunal Arbitral não considera que o artigo 11.º, n.º 1 do CISV, ao prever, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados Membros da União Europeia, reduções do imposto diferenciadas em função dos tempos de uso, consoante se trate da componente cilindrada ou da componente ambiental, que não tenham exclusivamente em conta o preço, seja incompatível com a jurisprudência comunitária dimanada da interpretação do artigo 110.º do TJUE, contanto que as componentes que integram o imposto assentem em critérios objetivos e verificáveis.

## **VII – JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

**37.** Uma vez que a impugnação do imposto improcede, não há lugar, consequentemente, à restituição do imposto e ao pagamento de juros indemnizatórios

## **VIII - DECISÃO**

Nestes termos, julga o Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Manter na ordem jurídica o ato de liquidação impugnado, por a referida liquidação efetuada ao abrigo do artigo 11.º n.º 1, com remissão para o artigo 7.º, n.º 1 do CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, gozar de uma presunção de legalidade de não se encontrar em desconformidade com o direito comunitário, designadamente do artigo

110.º do TFUE, aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP, no que respeita ao facto do ISV ser reduzido por tempos de uso, de forma diferenciada, consoante se trate da componente cilindrada ou da componente ambiental.

- b) Consequentemente, rejeitar o pedido efetuado pelo Requerente de restituição da importância paga a mais em sede de ISV, a título de componente ambiental, bem como o correspondente pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
- c) Condenar o Requerente no pagamento das respetivas custas arbitrais.

### **IX - VALOR**

**36.** Nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA, aplicável por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, é fixado o valor do processo em € 1 752,21 (mil setecentos e cinquenta e dois euros e vinte e um cêntimos).

### **X – CUSTAS PROCESSUAIS.**

**37.** Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, aplicável por remissão do seu artigo 4.º, n.º 1, as custas são fixadas no valor de € 306 (trezentos e seis euros), a pagar pelo Requerente.

Notifiquem-se as partes.

Notifique-se o Ministério Público

Lisboa, 28 de novembro de 2022.

O Árbitro Singular  
António Manuel Melo Gonçalves