

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 218/2023-T

Tema: ISV – Tributação de veículos usados – Anos de uso por componente.

SUMÁRIO

- I. A componente cilindrada e a componente ambiental, representada pelas emissões de dióxido de carbono, são critérios objetivos comprovados pelo certificado de conformidade de cada veículo, mas a aplicação conjugada das tabelas de redução do ISV por anos de uso prevista no n.º 1 do art.º 11.º do CISV não pode onerar mais os veículos usados provenientes de outros Estados Membros do que os veículos nacionais similares, sendo a tributação daí resultante, contrária ao art.º 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, quando o imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis semelhantes já matriculados em Portugal.
- II. Cabe à Requerente provar essa discrepância do montante do imposto, não bastando alegar a diferença legislativa entre a tabela de reduções para a cilindrada e para a componente ambiental.

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 6 de junho de 2023, decide:

I. Relatório

A..., Lda., NIPC..., com sede na Rua..., n.º ..., ..., (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”).

A Requerente pretende que o Tribunal declare a anulação parcial das liquidações de imposto sobre veículos (ISV) e decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa e seja a AT condenada a reembolsar o Requerente no montante de € 22.982,75, acrescida de juros indemnizatórios.

A Requete alega, sumariamente, que procedeu à importação intracomunitária de diversos veículos automóveis ligeiros, de passageiros, usados no período compreendido entre 13 de janeiro de 2021 e 26 de maio de 2022, que entraram em território nacional. A Requerente procedeu às declarações aduaneiras dos veículos (DAVS) em apreço nos autos, tendo a AT liquidado o ISV pelo valor de € 189.399,92, imposto que foi pago pela Requerente.

Deste montante € 117.842,23 corresponde à componente cilindrada e € 68.527,27 à componente ambiental sendo que estes valores resultaram das reduções referentes ao número de anos de uso dos veículos, mas as percentagens de redução relativamente à componente ambiental são inferiores às aplicadas à componente cilindrada.

A Requerente suscita assim que, sobre a componente ambiental, foi aplicada uma percentagem de dedução inferior à aplicada para a componente cilindrada, sendo que a norma jurídica que esteve na base da respetiva liquidação – art.º 11.º do CISV tendo em conta a redação em vigor dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que fixou percentagens de redução

por anos de uso do veículo diferenciadas em função da componente cilindrada ou da componente ambiental – o que viola o art.º 110.º do TFUE.

Sustentando a Requerente que a redação vigente do preceito permite uma cobrança de imposto sobre os veículos importados com base num valor superior ao valor real do veículo, onerando-os com tributação superior à que é aplicada a veículos usados similares no mercado nacional.

Entende a Requerente que a AT quando procedeu à liquidação do ISV não levou em consideração a totalidade do número de anos de uso do veículo na componente ambiental, ao não aplicar a mesma percentagem de desvalorização que aplicou à componente cilindrada.

O que leva, na posição da Requerente, que o montante de imposto calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em território nacional.

Havendo, não obstante dúvidas quanto à interpretação do preceito, deve o Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça.

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

A Requerente, não se conformando com a liquidação respeitante à parte do ISV incidente sobre a componente ambiental, requereu em 29 de julho de 2022, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, a revisão da liquidação dos impostos aos veículos em apreço nos autos, o que foi indeferido e notificado à Requerente em 1 de março de 2023.

A Requerente considera que a liquidação efetuada do ISV está ferida de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental uma vez que, na sua perspetiva, a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – o art.º 11.º do CISV – viola o art.º 110.º do TFEU (Tratado de Funcionamento da União Europeia).

Requer, nesses termos, a anulação parcial dos atos de liquidação de ISV e a restituição da quantia cobrada em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 28 de março de 2023 tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 30 de março de 2023 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 19 de maio 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 6 de junho de 2023.

Em 11 de julho de 2023, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por exceção e pugna pela improcedência do pedido e consequente absolvição do pedido quanto às liquidações identificadas, e juntou o processo administrativo.

Sumariamente, invoca a Requerida que,

Em matéria de exceção alega a Requerida a caducidade parcial do direito de ação.

Para o efeito suscita que a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa em 01/08/2022, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, de 130 atos de liquidação de ISV, resultantes da apresentação das 125 DAVS, cujo termo do prazo de pagamento voluntário do imposto ocorreu, sucessivamente, de 26/01/2021 a 07/06/2022.

Tal pedido de revisão foi efetuado ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), sendo que o prazo previsto neste preceito já se encontrava precludido à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, relativamente aos primeiros 101 atos de liquidação, uma vez que o termo do prazo de pagamento voluntário relativo à liquidação n.º 2022/... ocorreu em 16/03/2022 e o prazo para apresentação da reclamação graciosa (de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISV) terminou em 14/07/2022.

Relativamente ao prazo previsto na 2.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, entende a Requerida que este prazo só seria aplicável se o fundamento de revisão do ato tributário consistisse em erro e esse erro fosse imputável aos serviços.

Por impugnação, entende a Requerida que,

Não pode ser imputado aos atos de liquidação vício de violação do Direito da UE uma vez que foram aplicadas as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário.

O princípio constitucional da legalidade, exige que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) sejam obrigatoriamente criados por lei, em conformidade com o n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Por outro lado, por força do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, a atuação da AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, prevista no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), o que determina a sua vinculação à lei, pelo que a AT não pode contrariar ou desobedecer às normas legais pré-existentes, devendo este princípio ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são vedadas as atuações administrativas que contrariem a lei.

Para além disso, acrescenta a AT que o ISV é um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente, pelo que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre inúmeras matérias, as quais se encontram expressamente previstas no artigo 165.º da CRP, nomeadamente, a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Ora, constando do CISV a disciplina legal do ISV, que também determina a incidência e taxas deste imposto, e considerando que o ato tributário visado foi praticado ao abrigo do artigo 11.º daquele Código, a AT não pode contrariar ou desobedecer às disposições legais nele ínsitas.

Assim, conclui a Requerida, os atos de liquidação em causa não podem ser considerados ilegais, desde logo, porque os mesmos foram efetuados de acordo com a disciplina legal

aplicável, encontrando-se em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente.

Por outro lado, acrescenta a Requerida que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, relativamente à nova redação do mencionado artigo 11.º, a AT, uma vez vinculada ao princípio da legalidade, terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor, que se encontra vertida no CISV.

Por outro lado ainda, no que concerne à alteração legislativa em questão, efetuada ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, e, em concreto à tabela D, refira-se que o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados Membros da União, porque entendeu, conforme se extrai da Proposta de Lei do OE para 2021, 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, prevê-se, à semelhança do que já sucede com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia passem a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV, 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.».

Em momento anterior à prolação do Acórdão de 2 de setembro de 2021, no âmbito do processo n.º C-169/2020, do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), interposto pela Comissão Europeia contra o Estado Português (assente no facto do sistema de tributação dos veículos usados violar o disposto no artigo 110.º do TFUE, uma vez que não considerava qualquer desvalorização na componente ambiental) o legislador português através da Lei n.º

75-B/2020, de 31 de dezembro (OE/2021) alterou o artigo 11.º do CISV, introduzindo no seu n.º 1, uma tabela com percentagens de redução de imposto da componente ambiental que, juntamente com a tabela da componente cilindrada, estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, cumprindo assim, as exigências manifestadas no Parecer Fundamentado que a Comissão enviou ao Estado Português, no sentido de conformar o sistema de tributação dos veículos usados em Portugal com o direito comunitário.

Sendo que, o que estava em causa no referido contencioso comunitário, reconduzia-se à situação do Estado Português não aplicar qualquer desvalorização à componente ambiental à semelhança do que já se encontrava previsto para a componente cilindrada.

Assim, conclui a AT que, ao ser estabelecida legalmente a tabela de desvalorização relativamente ao imposto resultante da componente ambiental, ficou afastada a ilegalidade e a desconformidade da legislação nacional face ao primado do direito comunitário.

Tendo o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no Processo C-169/20, versando sobre o artigo 11.º do CISV, na redação anterior à atualmente vigente, decidido, em concreto, que:

“ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro 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 71/20218, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º TFUE.”.

Na sua decisão, o Tribunal de Justiça não entendeu 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 mediante a alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Dessa forma, a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça prolatado no Processo n.º C-169/20, porquanto já prevê na

Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV.

Concluindo a AT que as liquidações de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foram efetuadas em conformidade com a lei nacional em vigor e com 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, não existindo, conforme o exposto, a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.

A Requerida entende, também, que caso haja dúvidas sobre se a nova redação do n.º 1 do art.º 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 art.º 110.º do TJUE, a questão deve ser submetida ao título prejudicial do TJUE.

Por fim, rejeita qualquer direito a pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerente foi notificada para, querendo, exercer o contraditório a 27 de julho de 2023.

A Requerente, quanto à matéria de exceção, respondeu em 10 de agosto de 2023 e, sumariamente, alega que a impugnação de liquidação do ISV tem como fundamento a aplicação de norma ilegal e quem assim, sendo, o prazo ara requerer a revisão do ato tributário é de 4 anos.

Concluindo, face ao exposto, que a exceção deve ser julgada improcedente.

A 19 de setembro de 2023 foi dispensada a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e foi concedido prazo para alegações.

A Requerida apresentou as suas alegações a 4 de outubro e a Requerente a 11 de outubro onde as partes mantiveram, no essencial as posições assumidas. A Requerente juntou aos autos pareceres do Ministério Público quanto à interpretação da questão de Direito *sub judice*.

A Requerida, em 30 de abril junta aos autos decisão do STA.

II. Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, 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 para conhecer ou exceções dilatórias, sendo que, quanto à matéria de exceção relativa à caducidade do direito de ação se decidirá no âmbito do mérito da causa, após a decisão sobre a matéria de facto que é questão prévia àquela.

III. Fundamentação

III.I. Matéria de facto

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

1. A Requerente procedeu à sua importação e deu entrada com o mesmo em território nacional, entre 13/01/2021 e 26/05/2022, os seguintes veículos automóveis, todos usados, e provenientes de diversos Estados Membros:

	Ano e Nº Liquidação	Termo do prazo pagamento	Ano e Nº DAV	Data DAV	Matrícula
1	2021	26/01/2021	2019	15/01/2021	
2	2021	27/01/2021	2021	15/01/2021	
3	2021	29/01/2021	2020	19/01/2021	
4	2021	18/02/2021	2021	06/02/2021	
5	2021	03/02/2021	2021	11/02/2021	
6	2021	26/02/2021	2018	15/02/2021	
7	2021	02/03/2021	2021	19/02/2021	
8	2021	29/03/2021	2021	18/03/2021	
9	2021	08/04/2021	2020	30/03/2021	
10	2021	13/04/2021	2020	01/04/2021	
11	2021	15/04/2021	2021	05/04/2021	
12	2021	19/04/2021	2019	08/04/2021	
13	2021	19/04/2021	2021	08/04/2021	
14	2021	27/04/2021	2020	15/04/2021	
15	2021	29/04/2021	2021	19/04/2021	
16	2021	03/05/2021	2021	22/04/2021	
17	2021	18/05/2021	2019	11/05/2021	
18	2021	20/05/2021	2021	12/05/2021	
19	2021	20/05/2021	2021	11/05/2021	
20	2021	21/05/2021	2021	12/05/2021	
21	2021	24/05/2021	2021	18/05/2021	
22	2021	04/06/2021	2020	22/05/2021	
23	2021	11/06/2021	2021	28/05/2021	
24	2021	23/06/2021	2021	18/06/2021	
25	2021	05/07/2021	2021	24/06/2021	
26	2021	13/07/2021	2021	02/07/2021	
27	2021	14/07/2021	2021	02/07/2021	
28	2021	27/07/2021	2020	15/07/2021	
29	2021	28/07/2021	2020	20/07/2021	
30	2021	30/07/2021	2020	22/07/2021	
31	2021	31/08/2021	2021	22/07/2021	
32	2021	31/08/2021	2021	29/07/2021	
33	2021	31/08/2021	2021	29/07/2021	
34	2021	31/08/2021	2020	30/07/2021	
35	2021	31/08/2021	2020	05/08/2021	
36	2021	31/08/2021	2021	02/08/2021	
37	2021	31/08/2021	2021	02/08/2021	
38	2021	31/08/2021	2020	10/08/2021	
39	2021	31/08/2021	2021	12/08/2021	
40	2021	09/09/2021	2021	01/09/2021	
41	2021	17/09/2021	2021	10/09/2021	
42	2021	22/09/2021	2021	14/09/2021	
43	2021	24/09/2021	2021	15/09/2021	
44	2021	07/10/2021	2021	04/09/2021	
45	2021	08/10/2021	2021	01/10/2021	
46	2021	12/10/2021	2021	29/08/2021	
47	2021	13/10/2021	2021	01/10/2021	
48	2021	21/10/2021	2021	11/10/2021	
49	2021	21/10/2021	2021	11/10/2021	
50	2021	22/10/2021	2021	11/10/2021	
51	2021	27/10/2021	2020	16/10/2021	
52	2021	19/10/2021	2021	21/10/2021	
53	2021	03/11/2021	2021	09/11/2021	
54	2021	08/11/2021	2021	26/10/2021	
55	2021	09/11/2021	2021	26/10/2021	
56	2021	09/11/2021	2021	29/10/2021	
57	2021	09/11/2021	2021	03/11/2021	
58	2021	11/11/2021	2021	08/11/2021	
59	2021	19/11/2021	2021	08/11/2021	
60	2021	19/11/2021	2021	08/11/2021	
61	2021	19/11/2021	2021	09/11/2021	
62	2021	19/11/2021	2021	08/11/2021	
63	2021	06/12/2021	2021	24/11/2021	
64	2021	06/12/2021	2021	24/11/2021	

	Ano e Nº Liquidação	Termo do prazo pagamento	Ano e Nº DAV	Data DAV	Matrícula
65	2021	10/12/2021	2021	21/11/2021	
66	2021	16/12/2021	2021	06/12/2021	
67	2021	17/12/2021	2021	06/12/2021	
68	2021	20/12/2021	2021	09/12/2021	
69	2021	20/12/2021	2021	09/12/2021	
70	2021	20/12/2021	2021	09/12/2021	
71	2021	21/12/2021	2021	24/12/2021	
72	2021	23/12/2021	2021	13/12/2021	
73	2021	29/12/2021	2021	18/12/2021	
74	2021	29/12/2021	2021	19/12/2021	
75	2021	04/01/2022	2021	30/12/2021	
76	2021	04/01/2022	2021	30/12/2021	
77	2021	05/01/2022	2020	29/12/2021	
78	2021	05/01/2022	2021	30/12/2021	
79	2021	07/01/2022	2021	24/12/2021	
80	2021	12/01/2022	2021	31/12/2021	
81	2022	19/01/2022	2021	12/01/2022	
82	2022	28/01/2022	2020	20/01/2022	
83	2022	02/02/2022	2021	27/01/2022	
84	2022	02/02/2022	2022	27/01/2022	
85	2022	04/02/2022	2021	21/01/2022	
86	2022	04/02/2022	2021	24/01/2022	
87	2022	09/02/2022	2021	29/01/2022	
88	2022	15/02/2022	2021	07/02/2022	
89	2022	15/02/2022	2022	03/02/2022	
90	2022	18/02/2022	2021	08/02/2022	
91	2022	18/02/2022	2021	08/02/2022	
92	2022	18/02/2022	2021	07/02/2022	
93	2022	24/02/2022	2022	16/02/2022	
94	2022	24/02/2022	2022	16/02/2022	
95	2022	02/03/2022	2021	25/02/2022	
96	2022	02/03/2022	2022	26/02/2022	
97	2022	04/03/2022	2021	24/02/2022	
98	2022	08/03/2022	2021	26/02/2022	
99	2022	10/03/2022	2021	25/02/2022	
100	2022	11/03/2022	2021	09/03/2022	
101	2022	16/03/2022	2022	09/03/2022	
102	2022	22/03/2022	2021	09/03/2022	
103	2022	23/03/2022	2021	12/03/2022	
104	2022	23/03/2022	2021	12/03/2022	
105	2022	28/03/2022	2020	16/03/2022	
106	2022	28/03/2022	2022	16/03/2022	
107	2022	29/03/2022	2022	16/03/2022	
108	2022	31/03/2022	2021	24/03/2022	
109	2022	04/04/2022	2022	25/03/2022	
110	2022	05/04/2022	2021	25/03/2022	
111	2022	11/04/2022	2022	30/03/2022	
112	2022	12/04/2022	2022	01/04/2022	
113	2022	12/04/2022	2022	01/04/2022	
114	2022	20/04/2022	2022	07/04/2022	
115	2022	21/04/2022	2022	07/04/2022	
116	2022	02/05/2022	2022	21/04/2022	
117	2022	09/05/2022	2022	30/04/2022	
118	2022	11/05/2022	2022	30/04/2022	
119	2022	18/05/2022	2022	05/05/2022	
120	2022	17/05/2022	2021	06/05/2022	
121	2022	17/05/2022	2022	06/05/2022	
122	2022	17/05/2022	2022	06/05/2022	
123	2022	18/05/2022	2022	06/05/2022	
124	2022	23/05/2022	2021	12/05/2022	
125	2022	23/05/2022	2021	13/05/2022	
126	2022	25/05/2022	2022	13/05/2022	
127	2022	27/05/2022	2022	17/05/2022	
128	2022	01/06/2022	2022	19/05/2022	
129	2022	07/06/2022	2021	27/05/2022	
130	2022	07/06/2022	2021	27/05/2022	

2. A Requerente procedeu às declarações aduaneiras dos veículos referidos no ponto precedente tendo a Requerida liquidado o ISV pelo valor de € 189.399,92.
3. O valor do imposto referido no ponto 2. foi pago pela Requerente.
4. Do valor do imposto referido no ponto 2., € 117.842,23 corresponde à componente cilindrada e € 68.527,67 à componente ambiental.

5. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos 130 atos liquidação de ISV identificados no ponto 1. em 27 de fevereiro de 2023.
6. O pedido foi indeferido, bem como a anulação parcial dos atos de liquidação objeto do mesmo e consequente restituição do valor de € 22.982,72.
7. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, impugnando o despacho proferido pelo Diretor da Alfândega do Jardim do Tabaco, foi apresentado a 28 de março de 2023.

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 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 seleccionar 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)

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

A questão que se coloca é se os atos de liquidação de ISV, relativa às viaturas usadas identificadas nos autos, padecem ou não de ilegalidade parcial devendo, em caso afirmativo, anular-se parcialmente aqueles atos tributários (conforme defende a Requerente) ou se, pelo contrário, como defende a Requerida, deverão aqueles atos de liquidação de ISV ser integralmente mantidos na ordem jurídica, por não enfermar de qualquer ilegalidade.

Questiona-se se a referida norma – na sua nova redação em vigor – ao prever na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros (EM) da União Europeia (UE) reduções de imposto diferenciadas em função dos tempos de uso, consoante se trate da componente cilindrada ou da componente ambiental é, ou não, compatível com o art.º 110.º do TFUE e com a jurisprudência comunitária relativa à sua interpretação.

Caso não seja compatível, cumprirá decidir se são devidos ou não juros indemnizatórios pelo tributo pago em excesso.

Coloca-se, ainda, a questão de saber se se verifica a caducidade do direito de ação.

Quanto a esta questão seguimos o entendimento vertido, entre outras, na decisão arbitral proferida no Processo n.º 481/2022-T que tendo subjacente matéria de facto e de Direito em tudo semelhante à que se encontra em apreço nos autos, aqui consideramos.

Desta forma, e tendo em conta a questão controvertida, cumpre analisar:

“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 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.

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

Em que,

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela, 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 - ...»

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.».

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».

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.

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.

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.

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 CO₂, tendo o CISV consagrado definitivamente esse acolhimento no direito nacional

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 CO₂.

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.

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.

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.

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).

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».

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.

[...]

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..

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

Este tipo de oscilações não se coloca com a componente ambiental, cuja tributação de veículo novo tem por referência as emissões do CO2 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.

As 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%.

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.

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 [...] 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.

[...]

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.

[...]"

Ao Tribunal Arbitral não subsistem dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no artigo 11.º do CISV, à luz do disposto no artigo 110.º do TFUE.

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.

Uma vez que improcede o PPA, não há lugar, conseqüentemente, à restituição do imposto e ao pagamento de juros indemnizatórios

Tendo em conta a decisão proferida não se mostra necessária a análise e decisão de outras questões suscitadas, cujo conhecimento ficado prejudicado.

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 Requerente.

IV. DECISÃO

Nestes termos, este Tribunal Arbitral Singular decide,

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação parcial dos atos de liquidação de ISV e decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa.
- b) Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

V. Notificação ao Ministério Público

Notifique-se o Ministério Público 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 € 22.982,75.

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 € 1.224,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 4 de junho de 2024

A Árbitra,

(Marisa Almeida Araújo)