

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 556/2023-T

Tema: ISV – componente ambiental

Sumário

I. A determinação da conformidade, ou não, da norma constante do n.º 1 do artigo 11.º do CISV na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE, e com a doutrina que resulta do acórdão do TJUE, de 2 de setembro de 2021, no Processo C-169/20,

passa, nas palavras ainda daquele Tribunal, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.

II. A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.

III. Não tendo sido feita essa prova, não pode proceder o pedido de pronúncia arbitral com base na alegação de desconformidade com o direito europeu.

Decisão Arbitral

A árbitra Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 03.10.2023, decide nos termos que se seguem:

1. Relatório

V. A..., LDA., com sede na ..., ..., freguesia e concelho de ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o número único de matrícula e NIPC ... (doravante “Requerente”), vem apresentar pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 15.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), pedindo a declaração de ilegalidade do despacho de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa apresentado junto da Alfândega de Braga – 0164 em 24/03/2023 (ao qual foi atribuído o número de processo ...2023...), proferido em 26/04/2023 e recebido, através de carta registada, em 28/04/2023, bem como a declaração de ilegalidade e anulação parcial das liquidações impugnadas, que identifica na tabela constante do artigo 8.º do pedido de pronúncia arbitral e infra reproduzida, assim como a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do montante de imposto pago em excesso e ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à efetiva e integral devolução.

Resumidamente, a Requerente expõe o seguinte caso:

A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem por objeto o “comércio de veículos automóveis ligeiros. Manutenção e reparação de veículos automóveis. Comércio a retalho de peças e acessórios para veículos automóveis”.

No âmbito da sua atividade, adquiriu viaturas provenientes da União Europeia para introdução no consumo afeto ao regime geral.

Nesse sentido, apresentou junto da Alfândega de Braga, Declarações Aduaneiras de Veículo (doravante abreviadamente designadas de DAV), tendo pago o respetivo Imposto Sobre Veículo (doravante designado de ISV), liquidado por aquela Alfândega, correspondente aos veículos identificados no despacho de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa.

Foi apresentado junto da Alfândega de Braga o pedido de revisão oficiosa que deu origem ao processo n.º ...2023..., o qual foi parcialmente deferido, tendo sido considerado procedente quanto às DAVs com data de liquidação anterior a 01/01/2021 e improcedendo as demais, cuja data de liquidação era posterior a 31/12/2020.

De acordo com a decisão proferida pela Alfândega e no que toca ao indeferimento do pedido referente às DAV's com data de liquidação posterior a 31/12/2020: "O ato tributário de liquidação referente às DAV's em referência, foi praticado nos termos do artigo 11.º CISV (com a redação dada pelo art. 391º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) e a AT não pode deixar de aplicar a norma, com base num "julgamento" de desconformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE".

A Requerente considera, no entanto, que se verifica igualmente a ilegalidade dos atos não abrangidos pelo deferimento do pedido de revisão oficiosa, segundo a tabela que consta do artigo 8.º do PPA:

DAV N.º	Data da Matrícula Definitiva País Origem	Data DAV	Matrícula Veículo	DUC N.º	ISV liquidado pela AT e pago	Valor da Componente ambiental	% *	Desconto s/ISV Corrigido	Desconto s/ISV Efetuado	Diferencial **	ISV Corrigido	
2021/h	21/07/2016	28/07/2021		2021/h	253,42 €	10,89 €	52,00%	5,66 €	3,05 €	2,61 €	250,81 €	
2021/h	02/08/2016	03/09/2021		2021/h	960,77 €	131,02 €	52,00%	68,13 €	36,69 €	31,44 €	929,33 €	
2021/h	20/10/2017	01/10/2021		2021/h	1 854,88 €	443,35 €	35,00%	155,17 €	88,67 €	66,50 €	1.788,38 €	
2021/h	15/05/2018	21/10/2021		2021/h	2 027,27 €	658,84 €	35,00%	230,59 €	131,77 €	98,82 €	1.928,45 €	
2021/h	11/06/2018	16/11/2021		2021/h	148,48 €	88,74 €	35,00%	31,06 €	17,75 €	13,31 €	135,17 €	
2022/h	25/08/2017	31/03/2022		2022/h	1 789,92 €	658,84 €	43,00%	283,30 €	184,48 €	98,82 €	1.691,10 €	
2022/h	15/03/2016	04/05/2022		2022/h	1 077,46 €	237,32 €	60,00%	142,39 €	83,06 €	59,33 €	1.018,13 €	
2022/h	25/07/2019	24/05/2022		2022/h	2 987,85 €	1 936,50 €	28,00%	542,22 €	387,30 €	154,92 €	2.832,93 €	
2022/h	25/06/2018	01/06/2022		2022/h	510,18 €	222,04 €	35,00%	77,71 €	44,41 €	33,30 €	476,88 €	
2022/h	12/11/2018	06/07/2022		2022/h	901,70 €	711,44 €	35,00%	249,00 €	142,29 €	106,71 €	794,99 €	
2022/h	18/09/2018	16/08/2022		2022/h	2 541,49 €	1 538,14 €	35,00%	538,35 €	307,63 €	230,72 €	2.310,77 €	
2022/h	16/10/2018	16/08/2022		2022/h	3 062,90 €	2.189,90 €	35,00%	766,47 €	437,98 €	328,48 €	2.734,41 €	
2022/h	20/11/2018	31/08/2022		2022/h	2 876,24 €	1.956,58 €	35,00%	684,80 €	391,32 €	293,48 €	2.582,76 €	
2022/h	21/12/2020	15/09/2022		2022/h	482,02 €	338,69 €	20,00%	67,74 €	33,87 €	33,87 €	448,15 €	
2022/h	12/06/2019	29/09/2022		2022/h	2 868,28 €	1.538,14 €	35,00%	538,35 €	307,63 €	230,72 €	2.637,56 €	
2023/h	05/11/2018	21/01/2023		2023/h	784,95 €	668,48 €	43,00%	287,45 €	187,17 €	100,28 €	684,67 €	
2023/h	10/09/2019	21/02/2023		2023/h	786,09 €	549,80 €	35,00%	192,43 €	109,96 €	82,47 €	703,62 €	
									TOTAL	1 965,78 €		

* que deveria ter sido aplicada ** diferencial entre a % incorretamente e aquela que deveria ser aplicada

Em seu entender, a ilegalidade resulta da violação do direito europeu, nos termos que melhor se descrevem de seguida.

O artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75 B/2020, de 31 de dezembro, em vigor à data da apresentação das citadas DAV(s), prevê o seguinte: “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 (...)**”.

Esta redação foi introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, passando a contemplar-se a redução do imposto na componente ambiental, atendendo ao disposto no artigo 110.º do TFUE.

Embora nesta redação a norma já contemple a redução referente à componente ambiental, entende a Requerente que a mesma continua a violar o direito europeu, em especial o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) na medida em que estrutura os escalões e estabelece percentagens de redução de forma *diferenciada* para a componente cilindrada e para a componente ambiental *em função do número de anos de uso do veículo*. Por esse motivo, entende a Requerente que persiste uma discriminação entre os veículos originariamente registados em território nacional e os veículos usados provenientes de outro Estado-membro: os veículos usados importados de outros Estados-membros ficam sujeitos a uma carga tributária superior à do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional.

Entende, portanto, que o artigo 10.º do TFUE é violado porque o imposto que incide sobre o produto importado e aquele que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzem, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior no que toca ao produto importado.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”), que, na sua Resposta se defendeu da forma que de seguida se expõe.

Por exceção, a AT invoca a caducidade do PPA: tendo sido apresentada revisão oficiosa dos atos de liquidação efetuados pela Alfândega de Braga, cuja anulação parcial se pretende, tal pedido veio a ser objeto de despacho de deferimento parcial do Diretor daquela Alfândega, prolatado em 26.04.2023.

No entanto, a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa foi notificada ao sujeito passivo, ora Requerente, através do ofício n.º..., de 27.04.2023, da Alfândega de Braga, remetido por correio registado com o n.º RF...PT, cujo aviso de receção foi assinado em 28.04.2023 (cf. elementos que integram o PA).

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 38.º e n.º 1 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a Requerente considera-se notificada na data da assinatura do aviso de receção (cf. n.º 3 do artigo 39.º), no caso a 28.04.2023 (sexta-feira).

O pedido de pronúncia arbitral (PPA) só veio a ser apresentado, por transmissão eletrónica de dados, em 27.07.2023.

Nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal é de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

A AT entende que o prazo de 90 dias deve ser contado a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária e que, assim contado, o prazo de impugnação teria terminado no dia 26.07.2023, pelo que o PPA teria sido apresentado já fora de prazo.

Por impugnação, defende a AT que a liquidação e o cálculo do montante de imposto foram efetuados de acordo com os artigos 7.º e 11.º, n.º 1, do CISV, tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R da DAV, as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental, de acordo com as características do veículo, nos termos dos referidos artigos do CISV.

Os atos de liquidação foram praticados tendo em consideração 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.

Em seu entender, o princípio constitucional da legalidade, que entre nós vigora, 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.

Realça, ainda, 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.

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, 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 lhes está subjacente.

Quanto à alteração legislativa que deu nova redação ao artigo 11.º do CISV e que a Requerente entende que continua a constituir uma violação do disposto no artigo 10.º do TFUE, entende a AT 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 Orçamento de Estado 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.».

Sustenta a AT que a alteração efetuada ao 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, cumpre, 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.

Considera, ainda, que o que estava em causa no contencioso entre o Estado Português e a União Europeia a respeito desta forma de tributação era o facto de o Estado Português não aplicar qualquer desvalorização à componente ambiental à semelhança do que já se encontrava previsto para a componente cilindrada e que, portanto, 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. Cita, a propósito, o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no Processo C-169/20, o qual, versando sobre o artigo 11.º do CISV, na redação anterior à atualmente vigente, decidiu, 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.”.

Conclui, portanto, que, 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.

Quanto ao concreto pedido apresentado pela Requerente, no que toca à restituição da quantia de € 1.965,78, que, de acordo com a tese que defende, seriam devidos por conta do montante do imposto que teria sido pago em excesso, entende a AT que decorre do RJAT que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1), não lhe competindo,

por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes e cálculo de imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de atos de liquidação de ISV.

Assim, incumbindo às alfândegas efetuar a liquidação do imposto, compete-lhes igualmente promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais, designadamente, quanto ao cálculo dos montantes que, em caso de procedência da ação, venham a ser reembolsados ao sujeito passivo, até porque, a anulação parcial da liquidação irá determinar, em sede de ISV, a realização de uma liquidação de substituição.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, refere que a alínea c), do n.º 3, do mesmo artigo 43.º, ao dispor que são igualmente devidos juros indemnizatórios “Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”, consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão da liquidação. Deste modo, e seguindo abundante e consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, mormente a vertida nos Acórdãos de 28-01-2015, no Processo 0722/14, de 11-12-2019, no Processo n.º 058/19.9BALSB, e de 20-05-2020, no Processo 05/19.8BALSB, e de 26-05-2022, no Processo 159/21.3BALSB, entende-se que os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

Assim, atendendo a que, no caso concreto, o pedido de revisão foi apresentado em 24.03.2023, junto da estância aduaneira competente, só haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após aquele pedido se a Alfândega de Braga não se tivesse pronunciado, sobre o mesmo, dentro daquele prazo, face ao estabelecido na alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 27.07.2023.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13.09.2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 03.10.2023.

Por despacho de 12.01.2024, foi a Requerente notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção arguida pela AT.

No dia 20.03.2024, porque a Requerente não havia apresentado, ainda, qualquer resposta à exceção arguida pela AT, o Tribunal concedeu um prazo adicional de 10 dias para o efeito. Por esse prazo exceder o prazo previsto no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, determinou, também, o Tribunal, a sua prorrogação por 2 meses.

Não tendo havido resposta da Requerente entretanto, mas apenas a apresentação de um requerimento pela Requerida, através do qual pediu a junção aos autos do Acórdão proferido no Processo n.º 25/23.8BALS do Supremo Tribunal Administrativo, em 24/04/2024, por incidir sobre matéria que apresenta similitude fáctica e jurídica com o caso *sub judice*, designadamente quanto à questão controvertida da conformidade da redação do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com o direito da União Europeia.

2. Saneamento

A primeira questão que cumpre ao Tribunal decidir liminarmente é a questão da caducidade do pedido de pronúncia arbitral, suscitada pela AT a título de exceção.

Entende a AT que o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral nos termos das disposições conjugadas do artigo 10.º do RJAT e 102.º do CPPT terminava no dia 26.06.2024 e que, tendo o PPA sido apresentado no dia 27.07.2024, o mesmo o foi extemporaneamente.

O artigo 10.º, n.º 1, do RJAT estabelece que:

1 - O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

- a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;
- b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.

Por sua vez, os factos constantes do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT (o n.º 2 foi, entretanto, revogado) são os seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

A AT alega que o “o pedido de pronúncia arbitral (PPA) só veio a ser apresentado, por transmissão eletrónica de dados, em 27.07.2023, depois de esgotado o prazo previsto no Regime da Arbitragem Tributária para impugnação de atos tributários de liquidação, pelo que o mesmo é manifestamente extemporâneo, verificando-se, assim, a exceção de caducidade do direito de ação, que se invoca.” Continua, dizendo que “sendo de 90 dias o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime da Arbitragem Tributária, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, tendo aquele terminado em 26.07.2023, o mesmo encontrava-se já esgotado em 27.07.2023, na data da interposição da presente ação arbitral.”

Aparentemente, a AT contou o prazo de que a Requerente dispunha para apresentar o PPA a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária. Contudo, como refere o próprio ofício que notifica a Requerente do deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, é a partir da notificação desse despacho (através do qual a Alfândega de Braga notifica a Requerente do deferimento parcial) que deve contar-se o prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

Ora, contando-se os 90 dias após o dia 28.04.2023, por ser esse o dia em que a Requerente deve ser considerada notificada nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, o prazo de 90 dias terminava apenas no dia 27.07.2023, dia em que foi apresentado o PPA. Assim, não se verifica a exceção de caducidade invocada pela AT, não havendo, por esse motivo, razão para o processo não prosseguir para a análise de mérito.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem por objeto o “comércio de veículos automóveis ligeiros. Manutenção e reparação de veículos automóveis. Comércio a retalho de peças e acessórios para veículos automóveis”.
- B. No âmbito da sua atividade, adquiriu viaturas provenientes da União Europeia para introdução no consumo afeto ao regime geral.
- C. Nesse sentido, apresentou, junto da Alfândega de Braga, Declarações Aduaneiras de Veículo, tendo pago o respetivo Imposto Sobre Veículos, liquidado por aquela Alfândega.
- D. No decorrer dos anos 2019-2023, foram apresentadas na Alfândega de Braga, pela empresa "V. A...., Lda", as seguintes DAVs:

DAV-Data	Data Liq.	DAV-n.º	Matrícula
20190514	20190514	...	...
20190514	20190514		
20190605	20190605		

20190904	20190904	...	....
20190904	20190904		
20190910	20190910		
20191010	20191010		
20191010	20191010		
20191209	20191209		
20191219	20191219		
20191227	20191227		
20200629	20200701		
20200819	20200819		
20200820	20200820		
20200825	20200827		
20200905	20200905		
20200907	20200907		
20201117	20201117		
20201124	20201124		
20210201	20210201		
20210609	20210609		
20210611	20210611		
20210630	20210630		
20210706	20210706		
20210714	20210714		
20210727	20210727		
20210802	20210802		
20210805	20210805	...	...
20210811	20210811		
20210901	20210901		
20210916	20210916		
20210929	20210929		
20211019	20211019		

20211028	20211028	...	....
20211108	20211108		
20211111	20211111		
20220325	20220325		
20220429	20220429		
20220513	20220513		
20220519	20220519		
20220620	20220620		
20220715	20220810		
20220720	20220720		
20220809	20220809		
20220818	20220822		
20220912	20220912		
20220912	20220912		
20220912	20220912		
20220927	20220927		
20230109	20230109		
20230214	20230214		
20230322	20230322		

- E. A 24.03.2024, foi apresentado junto da Alfândega de Braga o pedido de revisão oficiosa que deu origem ao processo n.º ...2023..., o qual foi parcialmente deferido, tendo sido considerado procedente quanto às DAVs com data de liquidação anterior a 01/01/2021 e improcedente quanto às demais, cuja data de liquidação era posterior a 31/12/2020.
- F. De acordo com a decisão proferida pela Alfândega e no que toca ao indeferimento do pedido referente às DAVs com data de liquidação posterior a 31/12/2020: “O ato tributário de liquidação referente às DAV’s em referência, foi praticado nos termos do artigo 11.º CISV (com a redação dada pelo art. 391º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) e a AT não pode deixar de aplicar a norma, com base num “julgamento” de

desconformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto no artigo 110º do TFUE”.

- G. Considerou a AT que, quanto às seguintes 33 DAVs, que foram objeto de liquidação em 2021, 2022 e 2023, não se verificam os pressupostos para que seja retificada a liquidação, uma vez que esta foi efetuada tendo por base o disposto no artigo 11.º do CISV, na redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, diploma que aprovou o Lei do Orçamento de Estado para 2021 e que não foi posto em causa pelo TJUE no Acórdão de 02.09.2021, Processo C-169/20, uma vez que tal alteração legislativa já contempla a redução da componente ambiental:

DAV-Data	Data Liq.	DAV-n.º	Matrícula
20210201	20210201	...	...
20210609	20210609		
20210611	20210611		
20210630	20210630		
20210706	20210706		
20210714	20210714		
20210727	20210727		
20210802	20210802		
20210805	20210805		
20210811	20210811		
20210901	20210901		
20210916	20210916	...	...
20210929	20210929		
20211019	20211019		
20211028	20211028		
20211108	20211108		
20211111	20211111		
20220325	20220325		
20220429	20220429		

20220513 20220513
 20220519 20220519
 20220620 20220620
 20220715 20220810
 20220720 20220720
 20220809 20220809
 20220818 20220822
 20220912 20220912
 20220912 20220912
 20220912 20220912
 20220927 20220927
 20230109 20230109
 20230214 20230214
 20230322 20230322

H. Quanto às restantes DAVs indicadas no pedido de revisão oficiosa, a AT considerou que, em cumprimento da decisão do TJUE seria necessário efetuar o cálculo do diferencial de ISV em causa, resultante da aplicação da desvalorização comercial do veículo à componente ambiental do ISV (nos termos da tabela D do n.º 1 do artigo 11.º do CISV), discriminado da seguinte forma:

DAV-data	DAV-n.º	ISV (CO2)	%Redução	Redução CO2
20190514	...	696,77 €	35	243,87 €
20190514	696,77 €	43	299,61 €
20190605	...	316,69 €	43	136,18 €
20190904	...	0,00 €	28	0,00 €
20190904	...	154,47 €	35	54,06 €
20190910	...	81,37 €	35	28,48 €
20191010	...	67,33 €	43	28,95 €
20191010	...	321,73 €	28	90,08 €
20191209	...	215,73 €	35	75,51 €

20191219	...	1 792,63 €	35	627,42 €
20191227	...	364,20 €	35	127,47 €
20200629	...	60,00 €	10	6,00 €
20200819	...	946,16 €	43	406,85 €
20200820	...	67,24 €	43	28,91 €
20200825	...	0,00 €	52	0,00 €
20200905	...	162,04 €	35	56,71 €
20200907	...	67,24 €	52	34,96 €
20201117	...	162,04 €	28	45,37 €
20201124	...	0,00 €	60	0,00 €

- I. A Requerente foi notificada através do ofício n.º ..., datado de 2023/03/30 (AR assinado em 2023/04/04), para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 15 dias e de acordo com o estipulado na alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da Lei Geral Tributária.
- J. Através de requerimento apresentado no e-balcão datado de 19/04/2023 (pedido 1-...), reiterou o pedido de revisão oficiosa nos seus precisos termos.
- K. A decisão de deferimento parcial do pedido foi notificada à Requerente através do ofício n.º ..., de 27.04.2023, da Alfândega de Braga, remetido por correio registado com o n.º RF...PT, cujo aviso de receção foi assinado em 28.04.2023.
- L. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi apresentado em 27.07.2023.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não existem factos com relevância para a causa que não tenham sido considerados provados.

3. Matéria de direito

A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral por entender que a AT deveria ter declarado totalmente procedente o pedido de revisão oficiosa que apresentou em 24.03.2023, assim declarando a ilegalidade de todas as liquidações de ISV que dele eram objeto e não apenas daquelas que se baseavam na redação do artigo 11.º do CISV anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento de Estado para 2021. Entende a Requerente que, mesmo depois daquela alteração, a norma contida no artigo 11.º do CISV não está em conformidade com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 110.º do TFUE, quando aplica distintas taxas de redução de imposto sobre veículos às componentes cilindrada e ambiental dos veículos admitidos de outro Estado membro da União Europeia.

De acordo com a proposta de lei em que teve origem a referida alteração – a Proposta de Lei do OE para 2021, a nova redação n.º 1 do artigo 11.º do CISV, teve, precisamente, em vista: “(...) 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” prevendo-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”.

O tema já foi analisado por mais do que uma vez por tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, nomeadamente nos processos 343/2022-T e 481/2022-T, já transitadas em julgado. Desta última decisão destaca-se, pela sua importância para o caso presente, o seguinte excerto: “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.”

Entretanto, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito de um recurso para uniformização de jurisprudência interposto pela AT (recurso n.º 25/23.8BALS), concluiu que “A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.”

No Acórdão do STA refere-se o seguinte:

«Questionado o Tribunal de Justiça da União acerca da conformidade com o Tratado de Funcionamento da União do regime do artigo 11.º do Código ISV, por meio da seguinte questão – o artigo 110.º do TFUE e os comandos ínsitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11º do CISV, que estabeleceu as regras de desvalorização da componente ambiental, mas em que a desvalorização da componente ambiental obedece a critérios distintos da desvalorização da componente da cilindrada, o que implica taxas de desvalorização distintas e, nessa medida, poderá acarretar um efeito discriminatório sobre os veículos usados importados de outros países da União? - veio aquele Tribunal notificar o presente processo do teor da decisão lavrada no Processo C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024, cuja similitude da questão prejudicial objeto de reenvio é (praticamente) em tudo semelhante àquela que nos presentes autos se havia suscitado.

Entendemos, por isso, ser de manifestar àquele Tribunal de Justiça da União a decisão de não manutenção do interesse na prossecução do reenvio prejudicial e, com base no teor da posição manifestada por aquele Tribunal no referido processo C-399/23 (Ósoquim), decidir em conformidade.

É o que faremos.

Naquela que é uma das últimas alterações introduzidas naquela legislação, por força daquele desiderato, fixou-se o regime que ora se sujeitou ao crivo de conformidade do Tribunal de Justiça da União e que, em resumo, estabeleceu um critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender reflectir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto.

Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.

É o que se extrai da mencionada decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024, em termos que são, em tudo, equivalentes aos dos presentes autos: “O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre os veículos, quando é aplicado a um carro usado proveniente de um outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.”

Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União será sempre de matriz relativa e não

absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do daquele Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”. Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras ainda daquele Tribunal, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.”

Como está fácil de ver, esta comparação não foi, em momento algum, equacionada ao longo dos processos arbitrais aqui em confronto – ou, pelo menos, não o foi nos termos expressos em que o Tribunal de Justiça da união o exige – e pressupõe a indagação de nova matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.”»

Aplicando o critério do TJUE e do STA ao presente caso, somos levados a concluir que, também aqui, faltaria, para se concluir no sentido apontado pela Requerente, incluir no PPA matéria de facto da qual resultasse uma comparação entre os efeitos dos distintos regimes em causa com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.

No presente caso, esse apuramento não foi feito, pelo que não existe matéria de facto que possa alicerçar a alegação de tratamento discriminatório feita pela Requerente, o qual, desta forma, resulta como meramente hipotético.

4. Decisão

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação do deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa apresentado junto da Alfândega de Braga em 24/03/2023, ao qual foi atribuído o número de processo ...2023..., proferido em 26/04/2023 e recebido, através de carta registada, em 28/04/2023, bem como dos atos de liquidação que não foram anulados pelo mesmo;
- b) Absolver a AT dos restantes pedidos;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas devidas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € 1.965,78.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 306,00, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 03.06.2024,

A Árbitra,

(Raquel Franco)