

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 693/2021-T

Tema: Artigo 8.º do Código do ISV – Introdução no consumo de veículo híbrido plug-in usado proveniente de outro Estado-Membro – Competência do tribunal arbitral - Taxas intermédias - artigo 110.º do TFUE.

SUMÁRIO:

- I. Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
- II. O princípio da não discriminação implica que se aplique no tempo a taxa intermédia prevista na al. d), do n.º 1 do art. 8.º do CISV, vigente à data da 1ª matrícula do veículo noutra Estado-Membro, quando o montante do imposto cobrado à data da introdução no consumo em Portugal, sobre o mesmo veículo importado, exceder o montante do valor residual do imposto que é incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional dos veículos usados.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 04.01.2022, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A... UNIPessoal LDA., doravante designada por “Requerente”, número de identificação fiscal ..., residente na Rua ..., ...-... Odivelas, Portugal, tendo sido notificado da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2021/..., de 15.07.2021, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2021/..., de 15.07.2021, apresentou, em **25.10.2021**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. A Requerente pretende a **declaração de ilegalidade** e a **anulação parcial** da liquidação de ISV impugnada no valor total de € **1.482,71** e reembolso desta quantia paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto, até à efetiva restituição.
2. Invoca, em sede material, que a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – artigo 8º CISV – viola o artigo 110.º do TFUE na medida em que os automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos plug in:
 - (i) entre 2015 e 2020, eram tributados a 25%, desde que a bateria pudesse ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 25km (caso não reunissem um destes requisitos, seriam tributados a 100%),
 - (ii) em 2021, para serem tributados a 25% passaram a ter que ter uma autonomia em modo elétrico de pelo menos 50km e emissões de CO2 menores que 50 g/km. Caso não reúnam um destes requisitos, serão tributados a 100%.
3. Deveria ter sido aplicada ao veículo aqui em causa, por se tratar de um veículo híbrido que foi matriculado pela primeira vez, no país de origem, em 2015, a redação anterior da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV, que previa a aplicação de uma taxa de 25% para

os automóveis com motores híbridos plug-in, com bateria carregada através de ligação à rede elétrica, com uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 25km.

4. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 04.01.2022 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
6. Notificada para o efeito, em 08.02.2022 a Requerida apresentou resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por exceção - da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria – e por impugnação.
7. A instância foi suspensa em 08.06.2023 na sequência de ter sido junta aos autos, pela Requerida, a decisão de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, proferida em 23.05.2022, no processo n.º 700/2021-T, que versa sobre a mesma questão de direito.
8. Foi proferido Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) neste processo C-349/22, com data de 16.11.2023, tendo-se determinado a cessação da suspensão da instância por despacho de 18.12.2023.
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do artigo 16.º, e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e foi ainda dispensada a apresentação de alegações finais, por a questão central a tratar no presente processo ser de direito, sem oposição das Partes.
10. A 11.01.2024 foi emitido despacho a prorrogar, por dois meses, o prazo de prolação da decisão arbitral, os termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT,

derivado da interposição do período de férias judiciais associado ao natal e fim de ano, na sequência da suspensão da instância e respetiva cessação por ter sido proferida decisão do TJUE no processo C-349/22.

11. Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:
- Saber se o Tribunal Arbitral é incompetente para conhecer do pedido, em razão da matéria.
 - Não sendo procedente a exceção, saber se as liquidações de ISV em causa estão feridas de ilegalidade por violação do artigo 110.º do TFUE ao não aplicarem a redação anterior da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV, que previa a aplicação de uma taxa de 25% para os automóveis com motores híbridos plug-in, com bateria carregada através de ligação à rede elétrica, com uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 25 quilómetros. e,
 - Direito da Requerente aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

Exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria

12. Alega a Requerida na sua Resposta que o que a Requerente pretende verdadeiramente é o reconhecimento de um benefício fiscal, i.e. a taxa intermédia de ISV e não a impugnação do ato de liquidação de ISV em causa.
13. Concluindo que a apreciação do pedido da Requerente não cabe na competência dos tribunais arbitrais (leia-se, constituídos sob a égide do CAAD), nos termos do disposto nos arts.2º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT.

14. Escalpelizado o pedido da Requerente o mesmo é claro quando indica que pretende a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do ato de liquidação de ISV n.º ..., com base na sua violação do artigo 110.º do TFUE por não aplicação da redação anterior da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV, que previa a aplicação de uma taxa de 25% para os automóveis com motores híbridos plug-in, com bateria carregada através de ligação à rede elétrica, com uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 25 quilómetros.
15. O que se pretende assim é a anulação parcial da liquidação de um tributo, ainda que, para se aferir se tal anulação é devida tenha que existir um juízo sobre se o ato de liquidação deveria aplicar a taxa intermédia pretendida.
16. Se assim não fosse, pedidos de anulação de atos de liquidação com base em aplicações de isenções ou de taxas reduzidas de impostos ficariam fora da alçada dos tribunais arbitrais o que não se verifica, pois que o juízo que determina a aplicação destas isenções ou taxas (também elas benefícios fiscais) é inerente à apreciação da legalidade dos respetivos atos de liquidação.
17. Pelo que se conclui que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar a pretensão da Requerente, consubstanciada na declaração de ilegalidade do ato de liquidação do ISV supra identificado, e decide-se pela improcedência da exceção deduzida pela AT, relativa à incompetência absoluta deste Tribunal Arbitral.

18. Nestes termos, o Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para avaliar a ilegalidade dos atos tributários que violem as disposições dos tratados que regem a União Europeia tal como o TFUE, disposições estas que vinculam Portugal e são

aplicáveis na ordem interna nacional, conforme dispõe o artigo 8.º n.s.º 2 e 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

19. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT (data limite de pagamento voluntário do ISV 28.07.2021).
20. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
21. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

22. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
 - a. A Requerente é uma pessoa coletiva que titula como adquirente/proprietário da Declaração Aduaneira de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal n.º 2021/..., de 15.07.2021.
 - b. O teor da DAV n.º 2021/... é referente a 1 veículo automóvel de passageiros, tipo de combustível elect/gasolina, motor híbrido *plug-in*, cilindrada 1991 cc, emissão de partículas 0.0002g/km e emissão gases CO2 49 g/km, designação comercial C 350 E, contendo ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”) n.º 2021/..., de 15.07.2021, com cobrança de ISV no valor total € 1.976,94, cfr. documento junto ao PPA (cópia da DAV) bem como documentos juntos ao PA.
 - c. No Quadro F desta DAV relativo a “Apresentação do Veículo”, campo 55, consta a indicação “Veículo: Usado” (campo 55).
 - d. No mesmo Quadro F consta a indicação “País de procedência: NL – Países Baixos”.

6.

passageiros usados de acordo com as características dos veículos (cf. Quadro R da DAV).

- i. Foi pago pelo Requerente o ISV no valor de € 1.976,94, conforme quadro T da DAV junta ao PPA e PA, data de cobrança 14.07.2021.
- j. O Requerente apresentou o PPA no dia 25.10.2021.

B. Factos não provados

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

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

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

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

A. As normas que relevam para a causa são as seguintes:

Direito Nacional	
Código do ISV	
Artigo 5.º Facto Gerador	<p>1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal.</p> <p>(...)</p> <p>3 - Para efeitos do presente código entende-se por: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) «Admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-membro da União Europeia em território nacional; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</i></p>
Artigo 6.º Exigibilidade	<p>1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p> <p>a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i></p>

Direito Nacional							
Código do ISV							
	<p>b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. <i>(Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i></p>						
<p>Artigo 7.º Taxas normais – automóveis</p>	<p>1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos: <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;">TABELA A Componente cilindrada</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th>Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)</th> <th>Taxas por centímetros cúbicos (euros)</th> <th>Parcela a Abater (euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 1 000</td> <td>0,99</td> <td>769,80</td> </tr> </tbody> </table>	Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)	Até 1 000	0,99	769,80
Escalão de Cilindrada (centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (euros)	Parcela a Abater (euros)					
Até 1 000	0,99	769,80					

Direito Nacional		
Código do ISV		
Entre 1 001 e 1 250	1,07	771,31
Mais de 1 250	5,06	5 616,80
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		
Componente ambiental		
Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle – NEDC)		
Veículos a Gasolina		
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 99	4,19	387,16
De 100 a 115	7,33	680,91
De 116 a 145	47,65	5 353,01
De 146 a 175	55,52	6 473,88
De 176 a 195	141,42	21 422,47
Mais de 195	186,47	30 274,29
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>		
Veículos a Gasóleo		

Direito Nacional																							
Código do ISV																							
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)</th> <th>Taxas (em euros)</th> <th>Parcela a abater (em euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 79</td> <td>5,24</td> <td>398,07</td> </tr> <tr> <td>De 80 a 95</td> <td>21,26</td> <td>1 676,08</td> </tr> <tr> <td>De 96 a 120</td> <td>71,83</td> <td>6 524,16</td> </tr> <tr> <td>De 121 a 140</td> <td>159,33</td> <td>17 158,92</td> </tr> <tr> <td>De 141 a 160</td> <td>177,19</td> <td>19 694,01</td> </tr> <tr> <td>Mais de 160</td> <td>243,38</td> <td>30 326,67</td> </tr> </tbody> </table>	Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)	Até 79	5,24	398,07	De 80 a 95	21,26	1 676,08	De 96 a 120	71,83	6 524,16	De 121 a 140	159,33	17 158,92	De 141 a 160	177,19	19 694,01	Mais de 160	243,38	30 326,67	
Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)																					
Até 79	5,24	398,07																					
De 80 a 95	21,26	1 676,08																					
De 96 a 120	71,83	6 524,16																					
De 121 a 140	159,33	17 158,92																					
De 141 a 160	177,19	19 694,01																					
Mais de 160	243,38	30 326,67																					
	<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>																						
	<p>Componente ambiental</p> <p>Aplicável a veículos com emissões de CO2 resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - WLTP)</p> <p>Veículos a Gasolina</p>																						

Direito Nacional			
Código do ISV			
	Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
	Até 110	0,40	39,00
	De 111 a 115	1,00	105,00
	De 116 a 120	1,25	134,00
	De 121 a 130	4,78	561,40
	De 131 a 145	5,79	691,55
	De 146 a 175	37,66	5 276,50
	De 176 a 195	46,58	6 571,10
	De 196 a 235	175,00	31 000,00
	Mais de 235	212,00	38 000,00
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>			
Veículos a Gasóleo			
	Escalão de CO2 (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
	Até 110	1,56	10,43
	De 111 a 120	17,20	1 728,32
	De 121 a 140	58,97	6 673,96
	De 141 a 150	115,50	14 580,00
	De 151 a 160	145,80	19 200,00
	De 161 a 170	201,00	26 500,00
	De 171 a 190	248,50	33 536,42

Direito Nacional			
Código do ISV			
	Mais de 190	256,00	34 700,00
<i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i>			
Artigo 8.º Taxas intermédias – automóveis	<p>1 - É aplicável uma taxa intermédia, correspondente às percentagens a seguir indicadas do imposto resultante da aplicação da tabela A constante do n.º 1 do artigo anterior, aos seguintes veículos:</p> <p><i>(Redação dada pela L 82-D/2014, de 31 de dezembro)</i></p> <p>a) 60 %, aos automóveis ligeiros de passageiros que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar quer de gasolina ou de gasóleo, desde que apresentem uma autonomia em modo elétrico superior a 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO(índice 2)/km;</p> <p><i>(Redação dada pela L 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i></p> <p>b) 40 %, aos automóveis ligeiros de utilização mista, com peso bruto superior a 2500 kg, lotação mínima de sete lugares, incluindo o do condutor, e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;</p> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p> <p>c) 40 %, aos automóveis ligeiros de passageiros que utilizem exclusivamente como combustível gás natural;</p> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p> <p>d) 25 %, aos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos plug-in, cuja bateria possa ser carregada através</p>		

Direito Nacional	
Código do ISV	
	<p>de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO(índice 2)/km. (Redação dada pela L 75-B/2020, de 31 de dezembro)</p> <p>2 - (Revogado) (Revogado pela L 20/2023, de 17 de maio. Produz efeitos a 1 de julho de 2023)</p> <p>Redação anterior: 2 - É aplicável uma taxa intermédia, correspondente a 95 % do imposto resultante da aplicação da tabela B a que se refere o n.º 2 do artigo anterior, aos veículos fabricados antes de 1970, aos quais, independentemente da sua proveniência ou origem, é aplicável a tabela D a que se refere o n.º 1 do artigo 11.º.</p> <p>3 - É aplicável uma taxa intermédia, correspondente a 50% do imposto resultante da aplicação da tabela B a que se refere o n.º 2 do artigo anterior, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor, que apresentem tracção às quatro rodas, permanente ou adaptável. (Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</p>
Artigo 11.º Taxas - veículos usados	<p>1 - O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as</p>

Direito Nacional																									
Código do ISV																									
	<p>quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional: (Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</p> <p style="text-align: center;">TABELA D</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Tempo de uso</th> <th style="text-align: center;">Percentagem de redução</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Até 1 ano</td><td style="text-align: center;">10</td></tr> <tr><td>Mais de 1 a 2 anos</td><td style="text-align: center;">20</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 3 anos</td><td style="text-align: center;">28</td></tr> <tr><td>Mais de 3 a 4 anos</td><td style="text-align: center;">35</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 5 anos</td><td style="text-align: center;">43</td></tr> <tr><td>Mais de 5 a 6 anos</td><td style="text-align: center;">52</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td style="text-align: center;">60</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 8 anos</td><td style="text-align: center;">65</td></tr> <tr><td>Mais de 8 a 9 anos</td><td style="text-align: center;">70</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td style="text-align: center;">75</td></tr> <tr><td>Mais de 10 anos</td><td style="text-align: center;">80</td></tr> </tbody> </table> <p>(Redação dada pela L 42/2016, de 28 de dezembro)</p> <p>2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respectivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.</p>	Tempo de uso	Percentagem de redução	Até 1 ano	10	Mais de 1 a 2 anos	20	Mais de 2 a 3 anos	28	Mais de 3 a 4 anos	35	Mais de 4 a 5 anos	43	Mais de 5 a 6 anos	52	Mais de 6 a 7 anos	60	Mais de 7 a 8 anos	65	Mais de 8 a 9 anos	70	Mais de 9 a 10 anos	75	Mais de 10 anos	80
Tempo de uso	Percentagem de redução																								
Até 1 ano	10																								
Mais de 1 a 2 anos	20																								
Mais de 2 a 3 anos	28																								
Mais de 3 a 4 anos	35																								
Mais de 4 a 5 anos	43																								
Mais de 5 a 6 anos	52																								
Mais de 6 a 7 anos	60																								
Mais de 7 a 8 anos	65																								
Mais de 8 a 9 anos	70																								
Mais de 9 a 10 anos	75																								
Mais de 10 anos	80																								

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

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

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

B. Os fundamentos do Requerente e Requerida quanto ao ato de liquidação de ISV

-
27. A **Requerente** alega que a AT liquidou o ISV a 100% segundo a tabela geral, não considerando, no seu cálculo, a taxa intermédia de imposto constante do artigo 8.º do Código do ISV na versão vigente até final de 2020 pela qual, entre 2015 e 2020, são tributados a 25% os veículos cuja bateria pudesse ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 25km.
28. A Requerente entende que esta taxa de 25% deveria ser aplicável ao veículo em causa, em linha com os artigos 26.º e 28.º a 37.º do TFUE, tendo sido o veículo matriculado pela primeira vez nos Países Baixos em 2015.
29. Pelo que, no entender da Requerente, é parcialmente ilegal o ato de liquidação do ISV em causa por desconforme ao artigo 110.º do TFUE, que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
30. A **Requerida** sublinha que o facto gerador do imposto é a admissão no território português de um veículo que aí esteja obrigado à matrícula e que o ISV se torna exigível no momento da introdução desse veículo no consumo em Portugal. Assim sendo, a questão de saber se um determinado veículo preenche, ou não, os critérios que lhe permitem beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25 % apenas deve ser apreciada nessa data.
31. Adicionalmente, a Requerida sustenta que não há violação do artigo 110.º TFUE se o montante do imposto cobrado, no momento da admissão no território português de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, não exceder o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, como é o caso do montante do imposto que foi cobrado no caso do veículo em causa no processo principal.

32. Finalmente, no entender da Requerida, no caso concreto, não são devidos juros indemnizatórios por não se verificar erro imputável aos serviços, uma vez que a AT se limitou a aplicar a lei nacional.

C. O Acórdão do TJUE no processo C-349/22

33. Este Acórdão versa sobre um caso trazido ao TJUE na sequência de um processo arbitral nacional, em que se discutia a tributação de um veículo usado com motor híbrido *plug-in* admitido em Portugal em 13.09.2021, com data de 1ª matrícula na Alemanha 14.09.2018.

34. Naquele processo arbitral o sujeito passivo alegou, em substância, que, à data da primeira matrícula do veículo em causa no processo principal, em 14.09.2018, estava em vigor o artigo 8.º, n.º 1, alínea d), do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, e que, nos termos desse artigo, era aplicável uma taxa reduzida de 25 % do imposto aos veículos ligeiros equipados com um motor híbrido *plug-in* com uma autonomia mínima de 25 quilómetros em modo elétrico. Em contrapartida, na data em que apresentou uma declaração aduaneira relativa a esse veículo, era aplicável o artigo 8.º, n.º 1, alínea d), do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020. Ora, contrariamente à versão deste artigo que se encontrava em vigor em 2018, esta disposição já não permite que os veículos com características análogas ao que está em causa no processo principal beneficiem de uma taxa reduzida de imposto igual a 25 %. O sujeito passivo sustentou, por conseguinte, que um veículo com essas características e inicialmente matriculado noutro Estado-Membro da União, que seja posteriormente introduzido em Portugal, sofre um tratamento desfavorável relativamente a um veículo com características similares, mas inicialmente adquirido e matriculado em Portugal, na medida em que esse primeiro veículo não pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida do referido imposto igual a 25 %. Assim sendo, segundo o sujeito passivo, os veículos inicialmente matriculados noutro Estado-Membro da União são onerados de forma mais gravosa em relação aos veículos que apresentam características similares e originalmente matriculados em Portugal, em desrespeito pelo artigo 110.º TFUE.

35. Em contrapartida, a AT sublinhou que o facto gerador do imposto é a admissão no território português de um veículo que aí esteja obrigado à matrícula e que o imposto em causa se torna exigível no momento da introdução desse veículo no consumo em Portugal. Assim sendo, a questão de saber se um determinado veículo preenche, ou não, os critérios que lhe permitem beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25 % apenas deve ser apreciada nessa data. Além disso, a AT sustentou que não há violação do artigo 110.º TFUE se o montante do imposto cobrado, no momento da admissão no território português de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, não exceder o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, como é o caso do montante do imposto que foi cobrado no caso do veículo em causa no processo principal.
36. O Tribunal Arbitral constituído nos termos daquele processo suspendeu a instância e submeteu ao TJUE a seguinte questão prejudicial: *«O artigo 110.º [TFUE] opõe-se a que norma do direito nacional - constante da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do [Código do Imposto sobre Veículos] - que concede desagravamento para 25 % do [imposto], em benefício de veículos ligeiros de passageiros que cumpram determinados critérios ambientais, vigore e seja objeto de aplicação, na redação com início de vigência em 1 de janeiro de 2021, mais restritiva do que a até então vigente, tanto a veículos nacionais novos, como a veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia, matriculados pela primeira vez em Portugal a partir dessa data, conferindo tratamento tributário igual entre tais veículos, mas resultando numa situação que pode ser tida como de desigualdade, entre veículos usados, com o mesmo tempo de uso, que cumpram os critérios ambientais menos exigentes anteriormente em vigor, mas não cumpram os da lei nova, consoante (a) tenham sido comercializados e matriculados originariamente em Portugal antes da data de entrada em vigor da nova redação, caso em que terão sido desagravados para 25 % do valor do imposto, o que se pode entender tender a refletir-se no respetivo preço de transação como usados, ou (b) tenham sido matriculados noutro Estado-Membro em data em que vigorava a redação anterior e*

sejam introduzidos no consumo em Portugal após aquela mesma data, caso em que suportam 100 % do valor do imposto?».

37. O TJUE decidiu o reenvio prejudicial, dispondo que o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, na data da introdução no consumo num Estado-Membro de um veículo matriculado pela primeira vez noutro Estado-Membro, um imposto sobre veículos seja calculado segundo as regras aplicáveis nessa data, embora, no momento da primeira matrícula do referido veículo, estivesse em vigor uma versão anterior da legislação relativa a esse imposto, que conduzia à aplicação de um imposto mais baixo e da qual puderam beneficiar os veículos similares com as mesmas características relevantes que esse veículo mas que foram matriculados pela primeira vez nesse primeiro Estado-Membro, se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o mesmo veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto que é incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional dos veículos usados.

D. Apreciação

38. Aplicando a jurisprudência do TJUE decorrente da decisão do processo C-349/22 ao caso *sub judice* (lembrando que o TJUE é o tribunal competente para deliberar sobre matérias de interpretação da legislação comunitária), conclui-se que assiste razão à Requerente: ao não considerar a data da 1ª matrícula do veículo nos Países Baixos, a liquidação aqui em causa está inquinada de vício de violação de lei, por violação do artigo 110.º do TFUE, na medida em que o montante do ISV cobrado sobre o veículo importado excede o montante do valor residual do imposto que é incorporado no valor dos veículos nacionais similares, i.e. os veículos usados nacionais com a data de matrícula de 2015 e com um motor híbrido plug-in com uma autonomia mínima de 25km em modo elétrico beneficiam da taxa intermédia de 25% mas os mesmos tipo de veículos usados da UE com a mesma

data de (1ª) matrícula no EM de origem são tributados a 100% do valor do ISV quando admitidos em território nacional após 01.01.2021.

39. Tal diferenciação de tratamento potencia o favorecimento da venda de veículos usados nacionais por oposição a importação de veículos usados similares.
40. Com efeito, o conceito de facto gerador estabelecido no art. 5º do CISV não pode deixar de ser considerado como estando em estreita relação com o princípio da não discriminação estabelecido no art. 110º do TFUE que prevê que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
41. Face ao exposto:
- considerando que nos termos do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa, o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e é diretamente aplicável em território nacional;
 - o TJUE é o órgão jurisdicional competente para a interpretação do direito da União, de forma a garantir a conformidade da legislação nacional com este direito (artigo 19.º do Tratado da União Europeia (TUE), artigos 251.º a 281.º do TFUE, artigo 136.º do Tratado Euratom e Protocolo n.º 3 anexo aos Tratados relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia;
 - os fundamentos e decisão do Acórdão proferido no processo n.º C-349/22 aplicam-se integralmente ao presente processo, que versa sobre a mesma questão de direito relativamente a veículos híbridos *plug-in* com autonomia no modo elétrico superior a 25km, cuja data da 1ª matrícula UE ocorre entre os anos de 2015 a 2020 (em que se aplicava a taxa intermédia de 25% de ISV);
 - concluímos que, tendo em conta que o veículo aqui em causa, híbrido *plug-in* com autonomia no modo elétrico superior a 25 km, foi matriculado, pela primeira vez, nos Países Baixos, no ano de 2015, o princípio da não discriminação implica que

se aplique no tempo a taxa intermédia prevista na al. d), do n.º 1 do art. 8.º do CISV vigente à data da 1ª matrícula do veículo noutra Estado-Membro.

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

E. Do pagamento de juros indemnizatórios

43. Ficou provado que o ISV aqui em causa foi pago pela Requerente, com data de cobrança 14.07.2021.
44. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, em linha com o artigo 100.º da LGT, a decisão arbitral a favor do sujeito passivo tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.
45. O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT ao dispor que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
46. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da administração fiscal. Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a

compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária.

47. Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43º, n.º 1, da LGT, são os seguintes:
- a) Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
 - b) Que o erro seja imputável aos serviços;
 - c) Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
 - d) Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
48. No entender da Requerida, no caso concreto não são devidos juros indemnizatórios por não se verificar erro imputável aos serviços, uma vez que a AT se limitou a aplicar a lei nacional.
49. Nesta sede, este tribunal, em linha com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 1770/12.9BELRS, de 22.05.2019 entende que, no âmbito do direito tributário, a interpretação de distinguir "erro" de "vício", como defende a doutrina e jurisprudência dominantes, e só relevar aquele, para efeitos de exame do direito a juros indemnizatórios, não é a que melhor garante a aplicação da teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário (cfr. artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artigo 100º, da LGT). É que tal distinção pode conduzir a um tratamento diferenciado dos contribuintes, de forma injustificada.
50. Assim, tal como sufragado no acórdão acima indicado: “cremos que a interpretação da expressão "erro imputável aos serviços" que melhor se estriba na letra da lei, considerando que a LGT e o CPPT não distinguem os conceitos de "erro" e de "vício", deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total ou parcial, do ato

tributário”. Nesse sentido vai, de resto, o estipulado no artigo 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e artigo 100.º, da LGT, normas que devem ser concatenadas com a do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, a qual consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário, na mesma utilizando o legislador a expressão "ilegalidade" como fundamento da dita reconstituição.

51. Ora, a expressão "ilegalidade" aqui utilizada comporta, também, a violação de normas de direito comunitário primário.
52. Reconhece-se, assim, ao Requerente o direito aos juros indemnizatórios petitionados, contados, à taxa legal, sobre os montantes indevidamente cobrados, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, artigo 43.º, n.º 1 e CPPT, artigo 61.º).

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- i. Julgar improcedente a exceção de incompetência absoluta invocada pela Requerida;
- ii. Julgar procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV;
- iii. Anular parcialmente a liquidação impugnada, quanto ao valor de **€ 1.482,71** e condenar a AT ao reembolso desta quantia ao Requerente;
- iv. Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a AT a pagar à Requerente juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até que ocorra o seu reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € € **1.482,71**.

VII. CUSTAS

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

Notifique.

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

Lisboa, 29 de janeiro de 2024

(Catarina Belim)