

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 381/2022-T

Tema: ISV - Introdução no consumo de veículo híbrido plug-in usado proveniente de outro Estado-membro da EU. Não aplicação das taxas intermédias. Desconformidade com o artigo 110.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

Sumário

I. Relatório

1. A..., LDA, NIF..., com sede na Rua ... n.º... ..., Maia veio requerer a Constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2º n.º 1 al. A); 5º n.º 2 al. a), 6º n.º 1 e art. 10º n.º 1 al. a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do artigo 102º n.º 1 al. d) do Código de Procedimento e de Processo Tributária, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, pugnando pela declaração de ilegalidade e anulação parciais do acto de liquidação de Imposto sobre Veículos n.º 2021/..., resultante da introdução no consumo de veículo ligeiro de passageiros, titulada através da DAV 2021/..., praticado pela Alfândega de Braga.
2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes.
3. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

- a) A 8.10.2021 o sujeito passivo apresentou a DAV n.º 2021/...para regularização de veículo ligeiro de passageiros Mercedes Benz modelo R1ES, com motor híbrido plug-in (eléctrico e combustível) e chassis WDD..., com primeira matrícula alemã de 01.04.2019, ao qual foi atribuída a matrícula portuguesa
- b) Na DAV apresentada, o sujeito passivo indicou ter o veículo autonomia de bateria igual ou superior a 50 km e emissões de CO₂ de 42g/km.
- c) Por aplicação do art.8º, nº1, al. d), do CISV, com a redacção que lhe foi dada pela Lei nº75-B/2020, de 31 de Dezembro, o veículo beneficiou da taxa intermédia de 25% aplicável aos veículos “cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede eléctrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo eléctrico, de 50 Km e emissões oficiais inferiores a 50gCO₂/Km”, de onde resultou liquidação de ISV de €783,08.
- d) Havendo dúvidas na interpretação dos campos e valores que constam dos Certificados de Conformidade (COC) quanto à autonomia da bateria, a Direção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Imposto sobre Veículos divulgou, através da Instrução de Serviços n.º 35.161- Série II, esclarecimento do Instituto da Mobilidade e Transportes, I.P. (IMT), precisando que os valores da autonomia associada ao ciclo WLTP para veículos híbridos plug-in são os que figuram no campo 49.5.2 dos COC.
- e) O valor constante do campo 49.5.2 do COC do veículo em causa é de 49 km.
- f) Por entender incorrectamente preenchida a DAV e indevida a aplicação da taxa intermédia prevista no art.8º, nº1, al. d), do CISV, a AT promoveu a revisão da DAV e liquidação adicional fazendo aplicar a totalidade do imposto resultante da Tabela A prevista no art.7º, n.º1 do CISV.
- g) A 13.02.2022, por ofício da Alfândega de Braga, o sujeito passivo foi notificado do projecto e fundamentos de decisão de revisão da DAV e consequente liquidação adicional, para exercer o direito de audição prévia nos termos do artigo 60.º da LGT.

-
- h) A 05.04.2022, considerando improcedentes os argumentos apresentados pelo sujeito passivo em audição prévia, por despacho do Director da Alfândega procedeu-se à revisão da DAV alterando o valor de autonomia da bateria constante do campo 52 da DAV para “inferior a 50 Km” e criando-se registo da liquidação adicional de ISV n.º2022/... no montante de € 2.349,21, para um total de 3.132,29 de imposto.
- i) A 07.04.2022, na sequência dos ofícios n.ºs ... e 2498, de 05-04-2022, o sujeito passivo foi notificado para pagamento da dívida, com indicação dos meios de reacção.
- j) A 28.04.2022, o sujeito passivo pagou o ISV liquidado adicionalmente em 05.04.2022.
- k) A 22.06.2022, o sujeito passivo apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a ilegalidade parcial da liquidação de ISV e a restituição do montante 2.349,21 €.
- l) Tratando-se de veículo matriculado pela primeira vez no país de origem em 2019, entende a Requerente que a liquidação do ISV deveria assentar na redacção do art.8º, nº1, al. d), do CISV, em vigor àquela data, e não na redacção do preceito em vigor à data da introdução no consumo em território nacional.
- m) Na redacção daquele preceito em vigor em 2019, resultante da Lei nº82-D/2014, de 31 de Dezembro, o limite mínimo de autonomia da bateria para aplicação da taxa intermédia do ISV era de 25 km; ao passo que na redacção do preceito em vigor em 2021, redacção resultante da Lei nº75-B/2020, de 31 de Dezembro, o limite era já de 50 km.
- n) Por aplicação da redacção do art.8º, nº1, al. d), do CISV em vigor em 2019, o veículo deveria em consequência beneficiar de taxa intermédia de 25%.
- o) Uma “interpretação actualista” e conforme à Constituição da República do artigo 5º do CISV, que fixa o facto gerador do imposto, exigiria que “o conceito de facto gerador de imposto constante do artigo 5º do CISV

abrang[e] todo o veículo abrangido pela norma de incidência que tenha sido adquirido em espaço europeu”.

- p) Assim, a alteração legislativa promovida pela Lei n.º75-B/2020, de 31 de Dezembro, apenas se aplicaria aos factos geradores verificados após 1 de Janeiro de 2021, devendo no caso considerar-se facto gerador a introdução no consumo do veículo na Alemanha.
- q) Esta interpretação seria imposta pelo Direito Europeu, “mais concretamente os artigos 26.º e 28.º a 37.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, que consagram o direito à livre circulação de mercadorias” e o princípio da não discriminação constante do seu art.1.10.º, que excluiriam que se tratasse “de forma desigual um veículo matriculado originalmente noutro Estado-Membro”.

4. A Requerida apresentou resposta e juntou aos autos cópia do processo administrativo, tendo-se defendido com os seguintes argumentos essenciais:

- a) Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º, alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 6.º do CISV, somente a entrada do veículo no território nacional/admissão poderia configurar facto gerador de imposto, o qual, mediante a obrigação declarativa de apresentação da DAV, determina a taxa de imposto.
- b) A data da exigibilidade do imposto, isto é, a data da entrada do veículo no território nacional, constituiria igualmente o momento da verificação de todos os pressupostos legalmente previstos para efeitos de aplicação de um benefício fiscal.
- c) A data da primeira introdução no consumo ou da atribuição da primeira matrícula noutro Estado-membro não constituiria facto gerador do imposto para efeitos de tributação em Portugal, nos termos do artigo 5.º do CISV.

- d) A data da matrícula anterior, no contexto da tributação em sede de ISV, relevaria apenas para determinação da desvalorização dos veículos, em função dos anos de uso dos mesmos, para a consequente aplicação das percentagens de redução previstas nos artigos 7.º e 11.º do CISV.
 - e) Só existiria violação do artigo 110.º do TFUE quando o montante do imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro excedesse o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional, o que não seria o caso.
 - f) Não se vislumbraria em que medida, e de que forma, em concreto, a existência de um imposto interno sobre os veículos e sua legislação nacional, mormente os artigos 5.º e 8.º do CISV, colidem com o estabelecido, desde já, nos artigos 26.º e 28.º do TFUE.
5. A 20/10/2022 foi proferido despacho arbitral suspendendo os autos nos termos do artigo 272.º, n.º 1, do CPC aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT, até que fosse proferida decisão pelo TJUE no processo C-349/22, relativamente ao reenvio prejudicial promovido no âmbito do Processo Arbitral 700/2021-T, respeitante à mesma matéria objecto do processo.
6. A 22/11/2023, tendo sido já sido emitido o acórdão pelo TJUE no processo C-349/22, que determinou a suspensão dos autos; e atento não terem sido indicadas testemunhas pelas partes, foi proferido despacho determinando a dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e faculta-se às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas finais, facultativas, o que não vieram a fazer.

II. Saneamento

7. A Requerida invocou na sua resposta excepção dilatória de incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, com recurso aos seguintes argumentos:

-
- a) A Requerente não visa com o pedido de pronúncia arbitral a declaração de ilegalidade de acto de liquidação mas sim o reconhecimento do direito a usufruir de um benefício fiscal que permite a aplicação de taxa de tributação reduzida.
 - b) Tal pedido não se insere no âmbito de competência material da arbitragem tributária, impondo-se a absolvição da Requerida da instância.
 - c) Subsidiariamente, para o caso de assim não se entender, deve o pedido de pronúncia arbitral ser qualificado como um pedido de reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária.
 - d) Isto porque a Requerente requer a anulação parcial da liquidação contestada sem, contudo, invocar qualquer ilegalidade que resulte da não aplicação da lei em vigor.
 - e) O que a Requerente pretender é, no fundo, a emissão de uma nova liquidação, em substituição da liquidação impugnada, o que consiste ainda num pedido de intimação para um comportamento.
 - f) Estes pedidos estão fora do escopo de competências dos tribunais arbitrais, impondo-se a absolvição da Requerida da instância.
-
8. A este respeito, desde já se diga que não assiste razão à Requerida, que inclusive reconhece na sua resposta que o pedido da Requerente visa a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial de acto de liquidação.
 9. Com base nos argumentos acima referidos, peticionou de facto a Requerente a “declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação de Imposto sobre Veículos nº 2021/..., resultante da introdução no consumo de veículo ligeiro de passageiros equipado com motor híbrido plug-in, através da Declaração Aduaneira de Veículo nº 2021/...”.
 10. Esta é pretensão que visa, portanto, a “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos” e que se insere expressamente no âmbito de competência dos tribunais arbitrais previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
 11. E o mesmo se diga relativamente ao pedido de condenação da AT na restituição do montante de € 2.349,21 que a Requerente considerou ser indevido em consequência da anulação parcial do acto de liquidação de ISV.

12. Este é um pedido acessório que visa “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado” e que traduz um dos efeitos da eventual procedência da decisão arbitral, conforme previsto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT.
13. De resto, este é o entendimento da jurisprudência dos tribunais superiores quanto à admissibilidade na arbitragem tributária de pedidos de natureza condenatória – por todos veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 8 de Junho de 2017, proferido no processo n.º 06112/12.
14. Pelo exposto, conclui-se que o tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar e decidir o objecto do processo.
15. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas.
16. O processo não enferma de nulidades, nem existem outras excepções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. Factos provados

17. Com base na prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:
 - a) A 8.10.2021 o sujeito passivo apresentou a DAV n.º 2021/... para regularização de veículo ligeiro de passageiros Mercedes Benz modelo R1ES, com motor híbrido plug-in (eléctrico e combustível) e chassis WDD..., com primeira matrícula alemã de 01.04.2019, ao qual foi atribuída a matrícula portuguesa
 - b) Na DAV apresentada, o sujeito passivo indicou ter o veículo autonomia de bateria igual ou superior a 50 km e emissões de CO2 de 42g/km.
 - c) Por aplicação do art.8º, nº1, al. d), do CISV, com a redacção que lhe foi dada pela Lei nº75-B/2020, de 31 de Dezembro, o veículo beneficiou da taxa

7.

intermédia de 25% aplicável aos veículos “cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede eléctrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo eléctrico, de 50 Km e emissões oficiais inferiores a 50gCO₂/Km”, de onde resultou liquidação de ISV de €783,08.

d) A Direção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Imposto sobre Veículos divulgou, através da Instrução de Serviços n.º 35.161-Série II, esclarecimento do Instituto da Mobilidade e Transportes, I.P. (IMT), precisando que os valores da autonomia associada ao ciclo WLTP para veículos híbridos plug-in são os que figuram no campo 49.5.2 dos COC.

e) O valor constante do campo 49.5.2 do COC do veículo em causa é de 49 km.

f) A AT promoveu a revisão da DAV e liquidação adicional fazendo aplicar a totalidade do imposto resultante da Tabela A prevista no art.7º, n.º1 do CISV.

g) A 13.02.2022, por ofício da Alfândega de Braga, o sujeito passivo foi notificado do projecto e fundamentos de decisão de revisão da DAV e consequente liquidação adicional, para exercer o direito de audição prévia nos termos do artigo 60.º da LGT.

h) A 05.04.2022, por despacho do Director da Alfândega procedeu-se à revisão da DAV alterando o valor de autonomia da bateria constante do campo 52 da DAV para “inferior a 50 Km” e criando-se registo da liquidação adicional de ISV n.º2022/... no montante de € 2.349,21, para um total de 3.132,29 de imposto.

i) A 07.04.2022, na sequência dos ofícios n.ºs ... e ..., de 05-04-2022, o sujeito passivo foi notificado para pagamento da dívida, com indicação dos meios de reacção.

j) A 28.04.2022, o sujeito passivo pagou o ISV liquidado adicionalmente em 05.04.2022.

k) A 22.06.2022, o sujeito passivo apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a ilegalidade parcial da liquidação de ISV e a restituição do montante 2.349,21 €.

IV. Factos Não Provados

18. Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

V. Direito

19. A questão essencial de direito sobre a qual importa decidir no presente processo está em saber se a adopção da introdução no consumo em território nacional como facto gerador ou condição de exigibilidade do imposto português resulta em contradição com o artigo 110º do TFUE.
20. Nesta matéria, são referidas no processo pelas partes duas decisões arbitrais com relevo: a decisão arbitral no Proc.136/2021-T, transitada em julgado, em que se dá vencimento a argumentos idênticos aos que a Requerente emprega no presente processo; e a decisão no Proc.700/2021-T em que, perante a mesma questão de direito, se rejeitam tais argumentos, procedendo-se a reenvio a título prejudicial para o TJUE, encontrando-se suspensa a instância.
21. Foi o reenvio prejudicial neste último processo que determinou a suspensão dos presentes autos e que deu origem ao processo C-349/22 do TJUE.
22. A questão prejudicial que foi colocada ao TJUE nesse processo foi a seguinte:

“O artigo 110.º do TFUE opõe-se a que norma do direito nacional – constante da alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV – que concede desagravamento para 25% do imposto incidente sobre a introdução no consumo de veículos

automóveis (ISV), 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 UE, 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?”

23. Em resposta, o TJUE emitiria o Acórdão NM, de 16.11.2023, C-349/22, para o qual se remete, e que conclui nos seguintes termos:

“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.”

24. Os órgãos jurisdicionais dos Estado-Membros estão vinculados a não aplicar legislação nacional contrária ao Direito da União Europeia, por força do primado deste último sobre o Direito interno, reconhecido constitucionalmente nos termos do artigo 8.º, n.º 4, da Constituição.
25. Esta obrigação estende-se à jurisprudência do TJUE quanto à interpretação do Direito da União e à validade dos actos adoptados pelas suas instituições ao abrigo do disposto no artigo 19.º, n.º 3, alínea b), do TUE, cabendo ao TJUE determinar o sentido das normas do Direito da União e aos órgãos jurisdicionais nacionais conferir plena eficácia a essa determinação, como bem se evidencia no Acórdão do STA de 18 de Dezembro de 2013, proc. n.º 0568/13.
26. A decisão proferida pelo TJUE no processo C-349/22 dá resposta à questão de direito essencial deste processo, resultante como foi de processo arbitral com objecto idêntico.
27. Também aqui se impõe reconhecer, por efeito do princípio do primado e atenta a leitura que do Direito da União faz o TJUE, que a interpretação que a AT faz da lei nacional — em concreto do art. 8.º do CISV e da sua articulação com o art.5º — é incompatível com o artigo 110 TFUE, na medida em que dessa interpretação resulta que o montante do imposto cobrado sobre um mesmo veículo importado excede o montante do valor residual do imposto que é incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional dos veículos usados.
28. Deste modo, o acto de liquidação de ISV impugnado, encontra-se ferido de ilegalidade devendo ser anulado. Porém, tal ilegalidade restringe-se à parte do imposto decorrente da diferente percentagem de redução aplicada à componente cilindrada e à componente ambiental determinada em função dos anos de vida do veículo, nela se centrando em exclusivo o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, pelo que o referido acto

de liquidação deve ser parcialmente anulado, no valor total de € 2.349,21, o que se determina.

VI. Decisão

29. Nestes termos, julga-se improcedente a excepção de incompetência material invocada pela Requerida.
30. Julga-se procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV resultante da Declaração Aduaneiras de Veículo DAV nº 2021/... (Alfândega de Braga), anulando-se parcialmente a referida liquidação quanto ao valor de € 2.349,21.
31. Julga-se procedente o pedido de reembolso do ISV, condenando-se a Requerida a pagar ao Requerente a quantia de € 2.349,21.
32. Fixa-se ao processo o valor de € 2.349,21 e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a Requerida nas custas do processo.

Lisboa, 7 de Fevereiro de 2024

O Árbitro,

Sérgio Vasques