

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 702/2024-T

**Tema:** ISV – Veículo automóvel híbrido *plug-in* usado proveniente de outro Estado-Membro da União Europeia – Compatibilidade do art.º 11.º do Código do ISV com as exigências do Direito Europeu.

## SUMÁRIO

*A compatibilidade do artigo 11.º do Código do ISV com as exigências do Direito Europeu assume uma natureza relativa e não absoluta: e depende da análise e 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.*

## DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Marisa Almeida Araújo, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 12 de agosto de 2024, decide:

### I. Relatório

**A..., Lda.**, sociedade comercial por quotas, com NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ...-... ..., (adiante apenas “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante “Requerida” ou “AT”).

A Requerente pretende que o Tribunal declare ilegal, devendo ser anulada parcialmente a liquidação do ISV, de forma a aplicar-se a redução prevista no artigo 11.º do CISV – componente ambiental e, conseqüentemente, ser restituída à Reclamante a quantia cobrada em excesso, acrescida dos juros indemnizatórios.

A Requeute alega, sumariamente, que em 01-03-2024, a Requerente, procedeu à importação intracomunitária de um veículo automóvel, híbrido, usado, Porsche Cayenne S e-hybrid, modelo 92ª, proveniente da Alemanha, que foi objeto das respetivas liquidações de ISV.

Este veículo era portador da matrícula definitiva ..., emitida pelos competentes serviços do referido Estado-Membro da União Europeia em 24-12-2015 e, aquando da sua fabricação, foi considerado híbrido plug in.

A Requerente procedeu à apresentação da declaração aduaneira, doravante DAV, do referido veículo, tendo procedido a emissão de liquidação de ISV, pago pela Requerente.

Segundo a Requerente, a Tabela D do artigo 11.º do CISV inclui uma taxa de desvalorização em função de duas componentes, da cilindrada e da ambiental, mas, sucede que, observando a tabela D, que recai sobre a importação de veículos usados de outros Estados-Membros da União Europeia, são aplicadas taxas distintas de redução para a componente de cilindrada e para a componente ambiental. Pelo que, na sua perspetiva, a Autoridade Tributária aplica tabelas distintas, com reduções menores na parte ambiental., tendo em conta o princípio da não discriminação previsto no art.º 110.º do TFUE.

A Requerente não se conforma com a posição assumida pela AT e apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral a 31 de maio de 2024.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 3 de junho de 2024 e seguiu a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a árbitra do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 23 de julho de 2024, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 12 de agosto de 2024.

Notificada para o efeito em 22 de agosto de 2024, a Requerida apresentou Resposta em 26 de setembro de 2024, e pugna pela improcedência do pedido e consequente absolvição do pedido quanto à liquidação em apreço nos autos e, na mesma data juntou o processo administrativo.

Sumariamente, a Requerida invoca que,

A liquidação do Imposto Sobre Veículos (ISV) assenta nos elementos declarados e características físicas e técnicas do veículo constantes da respetiva documentação, tendo sido, para o efeito, aplicadas as disposições do Código do Imposto sobre Veículos (CISV) atinentes às taxas em vigor, incidência, facto gerador e exigibilidade do imposto.

O cálculo do imposto foi efetuado com recurso à tabela A, aplicável aos veículos ligeiros de passageiros, atendendo à componente cilindrada e à componente ambiental, nos termos da tabela A do artigo 7.º e tabela D do artigo 11.º, n.º 1, do CISV, tendo sido aplicadas as taxas normais, previstas para os veículos ligeiros de passageiros usados de acordo com as características dos veículos (cf. Quadro R da DAV).

O regime do imposto sobre veículos encontra-se previsto no Código do Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 27 de Junho, aplicável à data dos factos em litígio, com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Assim, o ato de liquidação em causa não pode ser considerado ilegal, desde logo, porque o mesmo foi efetuado de acordo com a disciplina legal aplicável, encontrando-se em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente. Por outro lado, acresce referir que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, relativamente à nova redação do mencionado artigo 11.º, a AT, uma vez vinculada ao princípio da legalidade, terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor, que se encontra vertida no CISV.

Não assistindo, deste modo, razão à Requerente, porquanto se conclui que não foi proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária,

---

relativamente ao artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

No que concerne à alteração legislativa em questão, efetuada ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, e, em concreto à tabela D, refira-se que o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados-Membros da União, porque entendeu, conforme se extrai da Proposta de Lei do 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.».

Entende a AT que o que estava em causa até à alteração no contencioso comunitário era a situação do Estado Português não aplicar qualquer desvalorização à componente ambiental à semelhança do que já se encontrava previsto para a componente cilindrada. 40. Assim, 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.

Dessa forma, a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça prolatado no Processo n.º C-169/20, porquanto já prevê na Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV. Concluindo assim a Requerente, que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei

nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição, não existindo, conforme o exposto, a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.

Acrescenta que, impenderá, sobre o Requerente, a prova de que, de facto, no caso concreto, o imposto incidente sobre o veículo objeto de legalização fiscal em território nacional, é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, conducente a favorecer a venda dos veículos usados nacionais. A Requerente, no PPA, segundo a Requerida, no fundo limita-se a alegar que o montante do imposto calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional, concluindo pela ilegalidade da tabela de redução “tout court”, e a conseqüente desconformidade com o Direito da União, sem provar, contudo, que, no caso concreto do veículo objeto do PPA, a tributação resultante da percentagem de desvalorização da componente ambiental origina (por força do valor do ISV incorporado em veículos usados equivalentes já presentes no mercado nacional), um tratamento desvantajoso relativamente ao veículo automóvel introduzido no consumo pelo Requerente.

Acrescenta ainda que, atendendo às características do veículo, este tem 137.512 Km, o que significa que o mesmo se encontra muito mais longe do seu fim de vida útil, pelo que nada indica que a tabela de reduções do ISV por anos de uso que lhe foi aplicável não reflita a correspondente desvalorização constante das tabelas e o apuramento do próprio imposto residual nele incorporado.

Face ao exposto, conclui a Requerida que se deve manter na ordem jurídica o ato impugnado.

Para além disso acrescenta ainda que à instância arbitral só compete a apreciação da legalidade dos atos, para além de não se verificarem os requisitos para, mesmo no caso de procedência do pedido, ser a Requerida condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

Em 16 de outubro de 2024 foi dispensada a reunião a que alude o Art.º 18.º do RJAT e as partes foram notificadas para apresentar alegações escritas.

A Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações a 29 de outubro e 31 de outubro de 2024, respetivamente, mantendo, no essencial, a posição assumida.

## **II. Saneamento**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria – conforme decidido infra -, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não há nulidades ou outra matéria de exceção para conhecer passando-se para a análise do mérito da causa.

## **III. Fundamentação**

### **III.I. Matéria de facto**

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

1. Em 1 de março de 2024, a Requerente procedeu à importação intracomunitária de um veículo automóvel, híbrido, usado, Porsche Cayenne S e-hybrid, modelo 92ª, proveniente da Alemanha.
2. O veículo era portador da matrícula definitiva..., emitida pelos competentes serviços do referido Estado-Membro da União Europeia em 24-12-2015.

3. O veículo, aquando da sua fabricação, foi considerado híbrido *plug in*.
4. A introdução no consumo do veículo automóvel foi declarada através da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2024/..., de 05/03/2024, praticado pelo Diretor
5. O veículo tem, de acordo com a DAV referida as seguintes características:

E - Características do Veículo				- E
30. Cód. homologação:	2010	31. Categoria de veículo:	01 - LIGEIRO	
32. Tipo veículo IMT:	001 - PASSAGEIROS	33. Tipo veículo fiscal:	001 - PASSAGEIROS	
34. Marca:	PORSCHE	35. Modelo:	92A	
36. Variante:	ET22	36a. Versão:	01	
36b. Designação comercial:	Cayenne S e-hybrid	38. Tara:	2425 kg	
37. Peso bruto total:	3050 kg	40. Cor:	PRETO	
39. Combustível:	14 - ELECT./GASOLINA	42. N.º de quadro:		
41. Tipo caixa:	047 - FECH C/S TECTO ABRIR	44. N.º de lugares:	5	
43. N.º de motor:		46. N.º de eixos motores:	2 - Dois Eixos Motores	
45. Cilindrada:	2995 cc	48. Altura mínima caixa:		
47. Comprimento caixa:		50. Emissão gases CO2:	79 g/km	
49. Antepara da caixa:		50b. CO2 WLTP após redução:		
49a. Tipo de testes CO2:	2 - CO2 combinado, ciclo NEDC	52. Autonomia da bateria:	5 - Igual ou superior a 50 kms	
50a. Red. aplicar ao CO2 WLTP:				
51. Emissão de partículas:	0.0008 g/km			
53. Caixa de velocidades:				

6. Foi-lhe atribuída, em Portugal, a matrícula:

M - Instituto Mobilidade dos Transportes			
89. Serviço emissor:	38 - DELEG. DISTR. VIAÇÃO DE SETÚBAL	90. Matrícula:	
91. Data:	2024-03-06		

7. O cálculo do imposto foi efetuado da seguinte forma:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	2995 [cc] x 5.04 [lx] - 0194.68 [60d]			10 607,07 €
02. Componente ambiental	79 [co2] x 4.62 [lx] - 427 [60d]			-62,62 €
03. Taxa aplicável da tabela	(10607,07€ - 62,02€)	100%		10 545,05 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 8 a 9 anos	(10607,07€ * 100%) * 70%	70%		7 424,95 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 7 a 9 anos	(-62,02€ * 100%) * 43%	43%		-26,67 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 7 a 9 anos	0€ * 0%	0%		0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 - 05a]				3 120,10 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	0	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				3 120,10 €

8. Do campo T da DAV consta o ato de liquidação:

T - Liquidação												- T
EAD LQ	Ano/Número LQ	Data	Modo Pag.	Garantia	Montante (€)	Termo Prazo	Estado	Entidade Cobradora	Data Cobrança	LQ Ref.	Diferença Val. Pago	
	2024	2024-03-05	Y		3.120,10 €	2024-03-19	COB	#	2024-03-05			

7.

9. Cujo valor apurado a Requerente pagou.
10. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 31 de maio de 2024.

**B.** Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

### **C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### **III.II Matéria de Direito (fundamentação)**



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

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

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

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

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

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

«1 - O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

#### **TABELA D**

### Componente Cilindrada

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano	10
Mais de 1 a 2 anos	20
Mais de 2 a 3 anos	28
Mais de 3 a 4 anos	35
Mais de 4 a 5 anos	43
Mais de 5 a 6 anos	52
Mais de 6 a 7 anos	60
Mais de 7 a 8 anos	65
Mais de 8 a 9 anos	70
Mais de 9 a 10 anos	75
Mais de 10 anos	80

### Componente ambiental

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 2 anos	10
Mais de 2 a 4 anos	20
Mais de 4 a 6 anos	28
Mais de 6 a 7 anos	35
Mais de 7 a 9 anos	43
Mais de 9 a 10 anos	52

Mais de 10 a 12 anos	60
Mais de 12 a 13 anos	65
Mais de 13 a 14 anos	70
Mais de 14 a 15 anos	75
Mais de 15 anos	80

2 - ...

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

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

Em que,

ISV representa o montante do imposto a pagar;

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

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

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

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela, bem como ao agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º;

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

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

4 - ...»

O ISV é um imposto interno que tem de se conformar com as normas dos Tratados e com a interpretação que delas fazem os órgãos comunitários. Essa conformação impõe-se por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP que, em matéria de direito internacional, estabelece que «As disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático.».

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

O artigo 110.º do TFUE diz o seguinte:

«1) Nenhum Estado-Membro pode fazer incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

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

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

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

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

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

Com algumas vicissitudes pelo meio, a antiguidade, avaliada pelos anos de uso, tem sido sempre um fator de depreciação dos veículos, quer para a componente cilindrada, quer para a componente ambiental, representada pelas emissões de CO2.

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

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

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

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

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

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

No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em fatores ambientais constituem critérios objetivos e daí poderem ser utilizados num tal sistema de tributação, no entanto, dos mesmos não poderá resultar discriminação e o referido imposto não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros EM do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110º quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.

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

A atual legislação nacional precedeu um acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Seção), de 02.09.2021, em que se visou precisamente a legislação portuguesa e se concluiu que «Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados

postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE».

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

[...]

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

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

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



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

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

As reduções por anos de uso em razão da componente ambiental são lineares e, por isso, até por razões de praticabilidade, seria aconselhado serem fixadas e calculadas automaticamente, por referência a anos ou meses de uso. Isto não impede, todavia, o legislador de, à semelhança do que faz para o tempo de uso, recorrer igualmente a escalões.

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

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

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

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

Ora a Tabela D do artigo 11.º do CISV tem duas componentes, a cilindrada e a ambiental e se, relativamente à primeira nenhuma dúvida se suscitam quanto à relação que se possa estabelecer entre os preços dos veículos novos e usados e os valores residuais de imposto neles incorporados tendo em vista a liquidação do imposto, já relativamente à segunda tem de se

concluir que há uma certa liberdade conformadora do imposto pelo legislador nacional, pois desde que ele tenha adotado critérios objetivos, de todos conhecidos e a todo o momento verificáveis, nada obriga a que as regras que funcionam para a componente cilindrada tenham necessariamente de ser aplicáveis à componente ambiental, estando neste caso justificada a diferenciação que se estabelece entre as diferentes percentagens por tempos de uso consoante as componentes.

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

[...]

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

[...]”

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

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

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

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

#### Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1 do CPC (*ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Nestes termos, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerente.

#### IV. DECISÃO

Nestes termos, este Tribunal Arbitral Singular decide,

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação parcial do ato de liquidação de ISV.
- b) Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

#### **V. Valor do processo**

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 3.120,10.

#### **VI. Custas**

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 612,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 13 de fevereiro de 2025

A Árbitra,

(Marisa Almeida Araújo)

