

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 608/2020-T

Tema: ISV - artigo 110º TFUE; mercado interno; impostos discriminatórios.

SUMÁRIO:

1. Na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior à do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional, a norma do artigo 11º do CISV, na redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, mostra-se incompatível com o direito da União Europeia, por violação do artigo 110º do TFUE.
2. Encontra-se ferido de ilegalidade o ato tributário praticado ao abrigo da citada norma.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor Jónatas Machado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, profere a seguinte decisão:

1 RELATÓRIO

1. A..., LDA., NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, veio deduzir oposição judicial do Imposto Sobre Veículos calculado com base na Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) n.º 2020/..., de 05.11.2020, e nas disposições constantes dos artigos 7.º e 11.º do respetivo Código, no valor de € 19.858,01.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 09.11.2020.

3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) nomeou como árbitro singular o Professor Doutor Jónatas Machado, em 12.11.2020.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Por força do preceituado na alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 03.05.2021.

6.A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, em 21.05.2021, onde sustentou a improcedência do pedido arbitral.

7. Por não ter sido requerida pelas partes e ser considerada desnecessária, o Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, concedendo um prazo para alegações finais, através de despacho proferido em 01.06.2021, tendo sido reiterados, no essencial, os argumentos já sustentados.

1.1 Descrição dos factos dados como provados

8. O Requerente introduziu em Portugal, com origem na Alemanha, o veículo automóvel de passageiros, usado, marca ..., modelo ..., movido a combustível, com o preço de aquisição, pago no país de origem, de € 156.000,00 (documento 1).

9. A 05.11.2020 foi apresentada na Alfândega do Jardim do Tabaco, em Lisboa, por transmissão eletrónica de dados, a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) n.º 2020/..., para introdução no consumo do veículo ligeiro de passageiros, usado, da marca ..., modelo 991 Turbo, movido a gasolina, n.º de motor ..., n.º de quadro WP0..., cilindrada 3800cc, com a matrícula definitiva ... (documento 2).

10. Da referida DAV consta, ainda, que ao veículo em causa, usado, proveniente da Alemanha, com 9940 km percorridos, foi atribuída a primeira matrícula em 17.04.2018, e, no que concerne às características do veículo, os valores de 0.0013 g/km relativo à emissão de partículas e de 216 g/km relativo à emissão de gases.

11. O Requerente solicitou o cálculo do ISV mediante o método alternativo previsto no artigo 11.º, n.º 3, do CISV, indicando, para o efeito, o valor comercial de € 156.000,00, em conformidade com fatura junta ao processo.

12. A partir dos elementos constantes da DAV foi efetuado o cálculo do ISV, com base nas disposições constantes dos artigos 7.º e 11.º do respetivo Código, sendo apurado o valor de € 19.858,01, pela seguinte forma:

Componente cilindrada: $3800 \text{ [cc]} \times 5.08 \text{ [tx]} - 5616.8 \text{ [ded]} = € 13.687,20$

Componente ambiental: $216[\text{co2}] \times 186.47[\text{tx}] - 30274.29[\text{ded}] = € 10.003,23$

Taxa aplicável da tabela: $(13687.2€ + 10003.23€) = 23.690,43 €$

Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada): mais de 2 a 3 anos $(13687.2€ * 100%) * 28\% = 3.832,42 €$

Total ISV = 19.858,01 €

13. O Requerente efetuou o pagamento do imposto liquidado.

1.2 Argumentos das partes

14. Os argumentos trazidos aos autos centram-se na legalidade da liquidação efetuada de

ISV, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, mais especificamente em saber se a norma jurídica que esteve na base daquela liquidação – artigo 11º do CISV – viola o artigo 110º do TFUE.

15. A Requerente sustenta a ilegalidade da liquidação com argumentos que a seguir se sintetizam:

- a) O ISV tem por incidência, entre outros factos tributários, a admissão de veículos tributáveis em território nacional provenientes de outro Estado-Membro da União Europeia, incidência, que se aplica aos veículos novos e usados, sendo que nos presentes autos apenas está em apreciação a importação de um veículo usado;
- b) O cálculo do ISV incide sobre a cilindrada do veículo e a componente ambiental, sendo que, de acordo com a redação inicial do artigo 11º do CISV, no caso da admissão de veículos usados, aplicava-se no cálculo de imposto uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo, redução essa equiparável à desvalorização comercial média dos veículos usados comercializados no mercado nacional e que apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental, provocando, também por este motivo, um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros, já que, relativamente aos veículos originariamente matriculados em Portugal, a desvalorização incidia sobre as duas componentes;
- c) Os importadores desses veículos reagiram junto de várias instâncias públicas, no sentido de serem eliminados os tratamentos desiguais e discriminatórios dados aos veículos usados admitidos em Portugal, relativamente aos veículos usados matriculados e comercializados em Portugal;
- d) A Comissão Europeia instaurou o processo por infração 2009/2296 contra a República Portuguesa, com base no facto de não ser tida em conta a depreciação dos veículos para efeitos do cálculo da componente ambiental do ISV, processo que foi encerrado após uma pertinente alteração ao Código do ISV, introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011;

- e) Com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, não ficando sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do 1º ano de uso e após os 5 anos de uso pelo que, face à manutenção desta divergência entre os cálculos de ISV entre os veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros estados-membros, a Comissão Europeia instaurou um novo processo que revestiu a natureza de ação por incumprimento contra a República Portuguesa, que correu termos com o nº C-200/15;
- f) No âmbito do referido processo, foi proferido o respetivo Acórdão em 16.06.2016 nos termos do qual foi decidido que a República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta uma desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do art. 110º do TFUE.
- g) Adicionalmente, este artigo (110º do TFUE) é violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam a uma imposição superior do produto importado, sendo que um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares, disponíveis no mercado nacional.
- h) Na sequência deste acórdão, o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV, através da Lei 42/2006 de 27 de dezembro, concretizada através de uma nova redação do artigo 11º do CISV e da tabela D que integra esse mesmo artigo no sentido de alargar as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-as até aos 10 e mais anos de uso”. Contudo, a par desta alteração, foi introduzida uma outra, bem mais gravosa para o cálculo do ISV

porquanto o legislador, com a nova redação dada ao artigo 11º, voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental.

- i) Com esta alteração, o legislador retrocedeu ao ano de 2010 e voltou a pôr em vigor uma norma jurídica, que tinha sido já objeto de um processo instaurado pela Comissão Europeia e que esteve na base da alteração legislativa operada com a Lei 55-A/2010 de 31.12, violando frontalmente o art. 110º do TFUE porquanto permite que a Administração Fiscal cobre um imposto sobre os veículos importados, com base num valor superior ao valor real do veículo, onerando-os com uma tributação fiscal superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

15.1. A Requerente sustenta, com base nos argumentos expostos, dever ser considerado procedente o pedido de pronúncia arbitral e determinada a anulação parcial do ato de liquidação impugnado, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da desconsideração da redução imposto correspondente à componente ambiental do ISV, no valor de € 2.800,90, reduzindo-se o valor do ISV a pagar para o valor de € 17.057,11, com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente cobradas, acrescidas dos correspondente juros indemnizatórios contados nos termos legais.

16. A Requerida responde sustentando a total improcedência do pedido de pronúncia arbitral com os seguintes argumentos:

- a) Estando em causa a admissão de um veículo usado, oriundo de outro Estado-membro, deve atender-se, especificamente, ao artigo 11.º do CISV na redação em vigor à data dos factos, introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28.12.2016 (Lei do Orçamento para 2017);
- b) Releva também, no contexto da tributação automóvel, o disposto no artigo 1.º do CISV que consagra o Princípio da Equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente;

- c) A liquidação de ISV, que aplicou o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional e o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 9.º, 20.º, n.º1 e n.º4, 66.º, 103.º, 104.º, n.º 4., 204.º e 266.º da Constituição, a saber, os princípios da legalidade e da legalidade fiscal, da justiça tributária, da igualdade e da certeza e segurança jurídica, do Estado de direito ambiental e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, não existindo 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;
- d) O modelo de tributação do ISV, resultante da aprovação do CISV pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, foi norteado por preocupações ambientais com respeito pelas diretrizes emanadas pelas instâncias comunitárias e pelos compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto e, mais tarde, pelo Acordo de Paris;
- e) A regularização fiscal de um veículo depende da sua introdução no consumo encontrando-se esta, para aquele efeito, sujeita ao processamento de uma Declaração Aduaneira de Veículo, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do CISV, o que se verificou relativamente ao veículo em causa nos presentes autos;
- f) De acordo com o previsto nos artigos 5.º, n.º 1, e n.º 3, alínea a), 3.º, n.º 1, 6.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3, 7.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3, 11.º, n.º 1 e n.º 3, todos do CISV, o veículo em questão foi introduzido no consumo e tributado em sede de imposto sobre veículos, nos termos da lei;
- g) O imposto foi calculado de acordo com o previsto no artigo 7.º do CISV, tendo sido aplicada uma redução para a componente ambiental nos termos deste artigo, não tendo sido aplicada outra/nova redução à componente ambiental porque tal redução não se encontrava prevista no artigo 11.º do CISV, ao contrário do estabelecido para a componente cilindrada, que consagrava reduções em função dos “anos de uso” de acordo com a tabela D;
- h) Porque se trata de veículo ligeiro de passageiros, usado, com emissão de gases CO₂, conforme indicado na respetiva DAV, os serviços aduaneiros efetuaram o cálculo

do imposto devido, por aplicação da tabela A prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea a), recorrendo igualmente à aplicação da redução por anos de uso prevista na tabela D no n.º 1 do artigo 11.º do CISV para a componente cilindrada;

- i) Estando em causa matéria de elevada relevância social, e bem assim, a existência de disposições legais e objetivos de defesa ambiental definidos ao nível da União Europeia, internacional e nacional, não deve ser aplicada à componente ambiental a mesma redução que é aplicada à componente cilindrada no âmbito da tributação automóvel, no que se refere ao cálculo do imposto, que deve ser efetuado nos termos dos artigos 7.º e 11.º do CISV, na redação que lhe foi aplicada;
- j) Não obstante a alteração ao artigo 11.º do CISV ter surgido após o acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C- 200/15, este não se pronuncia, em concreto, sobre a matéria em causa nos presentes autos, designadamente quanto à questão de a percentagem de redução de ISV aplicável a veículo usado incidir apenas sobre o elemento específico de tributação (Cilindrada), e não sobre a componente ambiental do ISV, limitando-se a analisar a questão da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território nacional, no sentido de afirmar que um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tenha em conta a sua desvalorização antes destes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52 % no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do TFUE;
- k) Se o regime nacional atribuísse um desconto comercial à componente ambiental do ISV para veículos usados adquiridos noutra Estado-Membro da União Europeia, estaria a subverter aquele princípio e a atribuir um alívio fiscal à admissão e importação de veículos usados mais poluentes;
- l) A aplicação do disposto no artigo 11.º do CISV não pretendia restringir a entrada de veículos em território nacional para proteger a produção nacional, nem obstava à admissão de veículos usados em território nacional, nem, tampouco, visava impedir a realização de negócios jurídicos de compra e venda de veículos automóveis, visto que eram, e continuaram a ser processadas inúmeras declarações

- aduaneiras de veículos, de regularização fiscal de veículos em território nacional, provenientes de outros Estados-membros, conforme resulta dos dados atinentes ao número de matrículas atribuídas nos últimos anos;
- m) A aplicação da mesma percentagem de redução às duas componentes, por não se encontrar prevista na lei, dá origem a um desagravamento que, por via da alteração à taxa do imposto, incentivava os consumidores a utilizarem veículos mais poluentes, interpretação que não pode deixar de se considerar inconstitucional face ao disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa;
- n) Os artigos 7.º e 11.º do CISV não violam a norma prevista no artigo 110.º do TFUE, por gerarem uma discriminação negativa dos veículos usados admitidos no território nacional, uma vez que estes artigos não são de aplicação exclusiva aos veículos usados admitidos no território nacional, aplicando-se igualmente a veículos usados matriculados no território nacional, designadamente nos casos previstos nas alíneas a), b), e d) do n.º 2, do artigo 5.º;
- o) As taxas de imposto previstas no artigo 7.º e 11.º do CISV são aplicadas de igual forma, na componente cilindrada e ambiental, a um veículo com matrícula nacional e a um veículo usado admitido no território nacional;
- p) Ao fazer incidir sobre os veículos usados, nacionais e comunitários, uma componente ambiental que não é objeto de redução, o Estado Português não teve por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas sim orientar a escolha dos consumidores através da aplicação criteriosa das medidas de política ambiental europeia, tanto a veículos nacionais como aos provenientes de outro Estado-Membro;
- q) Não é possível retirar da letra da lei, no caso, do artigo 11.º do CISV, ou de outra norma do mesmo código, a aplicação da redução prevista na admissão de veículos usados, para a componente cilindrada, à componente ambiental, além da aplicada por força do artigo 7.º;
- r) A interpretação defendida pela Requerente ofende claramente o princípio da equivalência previsto no artigo 1.º do CISV, sobre o qual assenta o atual modelo de tributação automóvel, o artigo 9.º, alínea e) e o artigo 66.º, n.º 1 e n.º 2, ambos da

CRP, ocorrendo uma violação do princípio constitucional do Estado de direito ambiental;

- s) A interpretação defendida pela Requerente, posto que pugna pela aplicação de uma fórmula de cálculo, com atribuição de uma redução não prevista na tabela D do artigo 11.º, implica uma alteração de taxa e acrescenta uma redução à componente ambiental que não estão consagradas na letra lei, que não foram queridas pelo legislador, consubstanciando uma violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da justiça tributária, da igualdade e da certeza e segurança jurídica;
- t) Estando a AT e os seus órgãos, vinculados, na sua atuação, ao princípio da legalidade, a Requerida agiu, sempre, em obediência àquele e em conformidade com o direito em vigor, não podendo ter agido de modo diverso, não devendo, conseqüentemente, ser-lhe atribuído qualquer erro que lhe seja imputável nos termos do artigo 43.º da LGT, conforme decorre da posição já sufragada em sede arbitral, nas decisões proferidas nos Processos n.º 348/2019-T, n.º 34/2020-T e n.º 52/2020-T.
- u) Não se pode concluir que, ao fazer incidir sobre os veículos usados, nacionais e comunitários, uma componente ambiental que não é objeto de redução, o Estado Português teve por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas sim como corolário orientar a escolha dos consumidores através da aplicação criteriosa das medidas de política ambiental europeia tanto a veículos nacionais como provenientes de outro Estado Membro.

16.1.A Requerida sustenta, com base no exposto, que o ato de liquidação impugnado foi efetuado de acordo com o direito nacional e comunitário, não enfermando de qualquer vício, devendo, conseqüentemente, quanto ao cálculo do imposto efetuado nos termos do artigo 7.º e do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, e à não aplicação de redução à componente ambiental, considerar-se conforme ao direito constituído então em vigor.

1.3. Saneamento

17. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

18. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), de acordo com os fundamentos infra.

19. O processo não padece de nulidades podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 *Factos dados como provados*

20. Com base nos documentos trazidos aos autos são dados como provados os factos narrados supra em 1.1.

2.2 *Factos não provados*

21. Com relevo para a decisão sobre o mérito não existem factos alegados que devam considerar-se como não provados.

2.3 *Motivação*

22. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cf. art.º 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).

23. 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 objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, **ex vi** do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

24. Assim, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2.4 *Questão decidenda*

25. A questão decidenda prende-se com saber se o artigo 11.º do CISV, na redação em vigor à data dos factos, por permitir que o ato de liquidação impugnado não considerasse o número de anos do veículo na componente ambiental, violava o artigo 110.º do TFUE, segundo o qual “[n]enhum 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”.

26. Nos termos do disposto no artigo 2º, n.º 1, alínea a) e 3º, n.º 1 do Código do ISV, estão sujeitos ao imposto, designadamente, «os veículos automóveis ligeiros de passageiros», sendo «sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos».

27. O artigo 5º do CISV dispõe que «constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal», sendo que, para este efeito, nos termos do n.º 3, alínea a), do mesmo artigo, se entende por «admissão, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia em território nacional».

28. Nos termos do artigo 17º, n.º 1 e 3, do CISV, «a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV)», sucedendo que, «para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros (...) são sujeitos ao processamento da DAV».

29. Nos termos dos artigos 7.º e 11.º, do CISV, a coleta do imposto é determinada, para os veículos usados, tendo por referência, as taxas aplicáveis têm por base tributável uma componente cilindrada e uma componente ambiental, sendo que a primeira estipula uma taxa consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda uma discriminação entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, (de forma positiva relativamente aos primeiros) prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO2 g/km.

30. No que dizia respeito aos veículos usados provenientes de outros Estados membros da União Europeia – como a viatura em causa -, o artigo 11º do CISV, na redação em vigor à data dos factos estabelecia 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, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional:

TABELA D

Tempo de uso	Percentagem de redução
De 6 meses a 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

2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.”

31. Os problemas desde há longa data suscitados, na União Europeia, a propósito da carga fiscal incidente sobre veículos usados provenientes de outros Estados-Membros prendem-se, em boa medida, com diferenças de tratamento fiscal entre estes e os veículos usados originários do Estado-Membro que se considere, incompatíveis com as normas europeias que apontam para a abolição dos mercados nacionais e a criação de um mercado único sem fronteiras internas e sem margem para práticas protecionistas, o mercado interno, suscetíveis de ter um impacto restritivo ou discriminatório.

32. Para o TJUE¹, “o artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros”, sendo clara a intenção de prevenir restrições e discriminações.

¹ C-402/09, Tatu, 07.04.2011.

33. Sobre esta matéria, no quadro de um longo historial de contestação, por parte da Comissão Europeia, a práticas fiscais em sede de tributação automóvel tidas como protecionistas – incluindo do Estado português² – o TJUE tem considerado que se está perante uma violação dos Tratados sempre que se tributa “sem tomar em consideração a depreciação efetiva do veículo” e “valor comercial efetivo dos veículos usados”³ ou quando “a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado”⁴. Esta jurisprudência tem sido sucessivamente reiterada, considerando-se que “o valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional”⁵

34. Relativamente a Portugal, o TJUE⁶ sustentou que um Estado-Membro só pode “aplicar aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação do valor efetivo dos referidos veículos é calculada de modo geral e abstrato, com base em critérios ou tabelas fixas determinados por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, se esses critérios ou tabelas forem suscetíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional”.

35. Ainda no caso português, depois de reafirmar a importância da livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência e a necessidade de garantir a igualdade de tributação entre veículos usados importados e veículos usados comprados no mercado nacional, que constituam produtos similares ou concorrentes, o TJUE

² Cfr. Decisões arbitrais do CAAD, nos processos n.º 572/2018-T, 30.04.2019.

³ C-345/95, Nunes Tadeu, 09.03.1995.

⁴ C-375/95, Comissão/Grécia, 23.10.1997.

⁵ C-74/06 Comissão/Grécia, 20.09.2007.

⁶ C-393/98, Gomes Valente, 22.01.2001.

sustentou que o artigo 110º TFUE impõe o estabelecimento de sistemas de tributação que considerem a desvalorização real dos veículos e previnam qualquer efeito discriminatório, ainda que limitado a alguns casos, não podendo um Estado-Membro cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, não podendo dificuldades regulatórias justificar a aplicação de imposições internas discriminatórias em relação aos produtos originários de outros Estados-Membros⁷.

36. Na sequência deste acórdão, o legislador nacional, através da Lei n.º 42/2016, de 28.12, alterou artigo 11º do Código do ISV, no sentido de nele incluir a desvalorização anterior a um ano e para além do limite de 52%, em causa no mencionado acórdão, mas excluindo de novo da redação do artigo a questão da desvalorização incidente sobre a componente ambiental do ISV. Ora, a utilização, no âmbito de um regime fiscal relativo à tributação automóvel, de critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em fatores ambientais constituem critérios objetivos e suscetíveis de serem utilizados no sistema de tributação, não podendo daí resultar qualquer discriminação nem podendo o imposto que vier a ser apurado onerar mais os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros do que os seus congéneres nacionais similares, sob pena de se atentar contra o artigo 110.º TFUE na interpretação que reiteradamente lhe tem sido dada pelo TJUE⁸. Ora, a legislação nacional em vigor à data dos factos – no aludido artigo 11º do CISV – continuava a não ser compatível com o disposto no artigo 110º do TFUE, permanecendo uma tributação mais onerosa para os veículos provenientes de outros Estados Membros, quando comparada com a dos adquiridos no território nacional.

37. A situação acima descrita, nos seus termos gerais, levou a Comissão Europeia, no âmbito das suas competências de garantia da primazia e uniformidade de aplicação do direito

⁷ C-200/15, Comissão/Portugal, 16.06.2016.

⁸ C-290/05 e C-33/05, Ákos Nádásdi, 05.10.2006.

da União Europeia, a dar início a um novo procedimento de infração contra Portugal⁹ por este não ter em conta a componente ambiental no cálculo do ISV aplicável aos veículos usados «importados» de outros EM, gerando efeitos discriminatórios nestas viaturas face às viaturas usadas adquiridas em território nacional.

38. No entender da Comissão¹⁰, “[a] legislação portuguesa em causa consagra uma discriminação entre a tributação que incide sobre o veículo importado e aquela que incide sobre o veículo nacional similar. As modalidades e a forma de cálculo em vigor levam a que a tributação do veículo importado seja quase sempre mais elevada. Esta situação é tanto mais preocupante quanto ela é contrária à jurisprudência assente do Tribunal de Justiça: a legislação portuguesa relativa ao cálculo do imposto aplicável aos veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros já foi objeto de procedimentos de infração anteriores e de vários acórdãos do Tribunal de Justiça. A legislação portuguesa não garante que os veículos usados importados de outros Estados-Membros sejam tributados num montante que não exceda o imposto refletido nos veículos usados domésticos similares. Tal pode ser explicado pelo facto de, em consequência da alteração da legislação em 2016, a componente ambiental utilizada para calcular o valor de um veículo usado não ser desvalorizada. Daqui resulta que a tabela de desvalorização adotada pela legislação nacional não conduz a uma aproximação razoável do valor real do veículo usado importado. Consequentemente, o montante pago para registar um veículo usado importado excede o montante relativo a um veículo usado similar já registado em Portugal, o que configura uma violação do artigo 110.º do TFUE e da jurisprudência do Tribunal de Justiça”.

39. Diferentemente do que sustenta a Requerida, o 191º TFUE – sobre a política da União Europeia em matéria de ambiente – só excepcionalmente autoriza os Estados-Membros a adotar medidas provisórias de proteção ambiental, sempre sujeitas ao controlo da União. Em caso algum pode o artigo 191.º TFUE justificar a adoção de medidas unilaterais, por parte do

⁹ C-169/20, Comissão Europeia / República Portuguesa, ação intentada em 23.04.2020.

¹⁰ C-169/20, Comissão Europeia / República Portuguesa, ação intentada em 23.04.2020.

Estado português, contra o entendimento da Comissão e a jurisprudência do TJUE, suscetíveis de comprometer o regular funcionamento do mercado interno da União Europeia e de atentar contra os respetivos princípios de liberdade e não discriminação subjacentes ao artigo 110.º TFUE. Na versão à data dos factos, o artigo 11º do CISV continuava a ser contrário a este artigo e à interpretação que dele o TJUE de maneira uniforme e reiterada tem vindo a propugnar. A legislação portuguesa continuava a não garantir que os veículos usados importados de outros Estados-Membros fossem tributados, em muitos casos, num montante que não excedesse o imposto refletido nos veículos usados domésticos similares.

40. De resto, o legislador português, reconhecendo o problema jurídico existente, veio atualizar, através da Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, a redação do n.º 1 do referido artigo 11º do CISV, que, desde então, passou a ser a seguinte: «Artigo 11º (Taxas - veículos usados) 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 útil média remanescente dos veículos, respetivamente componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida (...).»

41. A orientação jurisprudencial reiteradamente adotada pelo TJUE e os processos de infração sucessivamente instaurados contra o Estado português pela Comissão, em matéria de tributação automóvel afastam qualquer dúvida razoável quanto à incompatibilidade do artigo 11º do CISV, na redação em vigor à data da emissão da liquidação em crise, com o artigo 110.º TFUE e com os princípios fundamentais de liberdade de circulação e não discriminação do mercado interno, ao fazer impender uma carga tributária agravada sobre os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros, comparativamente com os nacionais, ao não ter em conta a necessária redução do montante do imposto na componente ambiental.

42. O n.º 4 do artigo 8º da CRP reconhece o primado do direito da União Europeia, quando determina que as disposições dos tratados que a regem prevalecem sobre as normas de direito nacional, nos termos definidos pelas instituições do direito da União, desde que respeitados os princípios fundamentais do Estado de direito. Este princípio estrutura hoje a própria União Europeia, nos termos do disposto no artigo 2.º do TUE, sendo a primazia do direito da União sobre o direito nacional dos Estados-membros um dos seus principais corolários. Dele decorre, por sua vez, a *primazia de aplicação* junto dos tribunais nacionais, que faz impender sobre o juiz nacional, no âmbito da sua competência jurisdicional, o dever de desaplicar as disposições de direito nacional de sentido contrário, assegurando a efetividade plena e a uniformidade de aplicação do direito da União Europeia, sem que tenha que pedir ou aguardar a eliminação prévia das disposições nacionais em causa por via legislativa ou através de qualquer outro processo constitucionalmente previsto¹¹. Por conseguinte, o ato de liquidação em causa, desconsiderando a redução na vertente relativa à componente ambiental do ISV, encontra-se ferido de ilegalidade devendo ser anulado apenas quanto àquela.

43. Determina a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. Assim sendo, é devido o reembolso parcial do montante pago pelo Requerente, relativo ao ISV na parte em que a liquidação é anulada, de modo a que se reconstitua a situação que existiria se não se tivesse cometido a ilegalidade já referida.

44. Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º, do RJAT “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”, dispondo os n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º, e artigo 100.º, da

¹¹ Cfr., C-106/77, Simmenthal, 09.03.1978.

LGT, que há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

45. No caso, o presente tribunal, por força da primazia do direito da União Europeia, desaplicou a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor à data dos factos, na parte em que contrariava o disposto no artigo 110.º TFUE, julgando ilegal a liquidação efetuada em conformidade com aquela. A violação do direito da União Europeia é diretamente imputável ao legislador e não à administração tributária, que mais não fez do que atuar segundo determinação legal, aplicando a Tabela D, ao abrigo do princípio da prevalência de lei, na sua dimensão de legalidade negativa, não se podendo dizer que tenha incorrido em erro de que tenha resultado o pagamento de imposto indevido, pelo que não há lugar a condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

3 DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e determinar a anulação parcial do ato de liquidação impugnado, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da desconsideração da redução imposto correspondente à componente ambiental do ISV, no valor de € 2.800,90, reduzindo-se o valor do ISV a pagar.
- b) Condenar a AT ao reembolso da importância de € 2.800,90, indevidamente paga.
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da AT ao pagamento dos juros indemnizatórios.

4 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 2.800€, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

5 CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612.00 €, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

6 NOTIFICAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Notifique-se o Ministério Público, representado pela Senhora Procuradora-Geral da República, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º3, da Constituição, 72.º, n.º3, da Lei do Tribunal Constitucional, e 185.º-A, n.º2, do CPTA, subsidiariamente aplicável.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de julho de 2021

O Árbitro

Jónatas E. M. Machado

