

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 358/2020-T

Tema: ISV – Artigo 11.º do CISV; Artigo 110º TFUE.

SUMÁRIO:

I – A norma do artigo 11.º do Código do ISV, 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 (por força da desconsideração da desvalorização da componente ambiental) é incompatível com o direito comunitário por violação do disposto no artigo 110º do TFUE.

II – Isso mesmo resulta da jurisprudência do TJUE, vertida no Acórdão proferido no Processo n.º C-200/15, de 16.06.2016, reiterada por inúmera jurisprudência arbitral e

III - Nessa medida a liquidação de ISV impugnada afigura-se parcialmente ilegal e deve ser anulada na parte em que, não considerando a percentagem de desvalorização adequada, gerou um valor de imposto a pagar superior ao que devia ter sido praticado.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 13/07/2020, A..., com o NIF ..., residente na ..., ... –..., ...–... PORTO, doravante designado por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e do disposto no artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), para

impugnação da liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) n.º 2020/..., emitida pela Alfândega de Leixões, resultante da apresentação da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) 2020/..., de 27.06.2020, relativa a Imposto Sobre Veículos (ISV), que juntou como Documento n.º1.

2. O pedido arbitral, tem por objeto, concretamente, a impugnação da liquidação de ISV, promovida ao abrigo do artigo 11.º do CISV, porquanto, entende a Requerente que este artigo viola o disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, em virtude dessa desconformidade, o Requerente foi lesado em 4.702,30€ (quatro mil, setecentos e dois euros e trinta cêntimos) de imposto pago em excesso. Peticiona a anulação da liquidação e o reembolso da quantia paga em excesso acrescida de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 13/07/2019, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD no dia 14/07/2019 e, automaticamente, notificado à AT. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, no dia 02/09/2019, designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 02/10/ 2020. Em 06/10/2020 foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerida, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

No dia 04/11/2020, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o respetivo Processo Administrativo (PA). Na sua resposta, veio a AT pugnar pela legalidade do ato tributário impugnado.

4. Considerando que a questão a decidir se configura como questão exclusivamente de direito, o tribunal arbitral proferiu despacho arbitral, em 13/11/2020, para as partes se pronunciarem sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT. No mesmo

despacho notifica a Requerente para vir aos autos, no prazo de cinco dias, confirmar o seu interesse na inquirição das testemunhas arroladas e, nesse caso, indicar quais os factos concretos sobre os quais pretende a requerida inquirição.

No prazo fixado as partes nada disseram, pelo que, em conformidade com o despacho antecedente, foi proferido novo despacho arbitral, em 23/12/2019 a notificar o Requerente para vir aos autos indicar os factos para inquirição das testemunhas e para o tribunal aferir do interesse na realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT. Na mesma data, 23-12-2020, veio o Requerente manifestar a sua vontade de prescindir da inquirição das testemunhas, concordando com a tramitação subsequente do processo.

Em 28/12/2020 foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião do artigo 18º do RJAT, a fixar o prazo de 10 dias, igual e sucessivo, para apresentação de alegações escritas, e fixada a data de prolação da decisão arbitral, no prazo fixado no artigo 21º do RJAT. No mesmo despacho determina-se a notificação da Requerente para, dentro do prazo fixado para a prolação da decisão arbitral, vir aos autos juntar o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

5. As partes juntaram as suas alegações aos autos, respetivamente, o Requerente em 04/01/2021 e a Requerida em 08/01/2021, nas quais deu por reproduzido tudo o que alegara na Resposta. Simultaneamente, o Requerente veio juntar aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 27/05/2021 foi proferido despacho arbitral a esclarecer qual o prazo para prolação da decisão arbitral, nos termos seguintes:

“Considerando o disposto no artigo 21º do RJAT, que o Tribunal arbitral se constituiu em 02-10-2020 e a suspensão de prazos operada desde 22 de janeiro de 2021 a 7/04/2021, decorrente do disposto no artigo 4º, da Lei nº 4-B/2021 de 01 de fevereiro, que procede à nona alteração à

Lei n.º 1 -A/2020, de 19 de março, esclarece-se que, nos presentes autos a data-limite para prolação da decisão arbitral passou a ser o próximo dia 17-07-2021.

Não obstante a que este prazo possa vir a ser prorrogado nos termos previstos no n.º2 do artigo 21º do RJAT, por agora, mantêm-se a data supramencionada como data provável para a prolação da decisão arbitral. (...)”.

Em 13-07-2021 foi proferido o seguinte despacho arbitral:

“Prorrogação do prazo de decisão

Estando em curso, mas ainda não concluído, o processo de elaboração da decisão final por este Tribunal, e tendo em conta a tramitação processual verificada, os períodos de férias judiciais decorridos na pendência do presente processo, o disposto no art.º 17.º-A do RJAT, bem como a pública situação de pandemia que assola o país, nos termos e para os efeitos do art.º 21.º/2 do RJAT, prorroga-se por dois meses o prazo para emissão e notificação daquela, a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo.

Considerando o teor do Despacho arbitral proferido em 28-05-2021, o prazo limite para prolação da decisão arbitral passa a ser o de 15-09-2021, sem prejuízo da decisão arbitral poder ser proferida antes desta data.

Cumpra-se o disposto no n.º 3 do artigo 11.º do Código Deontológico, na redação em vigor desde 02-10-2017.”

A Posição da Requerente

6. O Requerente formula o seu pedido, invocando, em síntese que importou um veículo automóvel de passageiros, em estado de usado, que introduziu em Portugal, proveniente da Alemanha. O referido veículo tinha sido matriculado pela primeira vez no seu país de origem (Alemanha) e à data da sua entrada em Portugal, tinha percorrido 12.790 quilómetros. A Requerente cumpriu todas as suas obrigações legais, aduaneiras e tributárias devidas em Portugal. A AT procedeu à liquidação do ISV (Imposto Sobre Veículos) no valor de € 19.296,13, dos quais €8.360,55

correspondente ao valor determinado pela componente cilindrada e €10.935,58 correspondente à componente ambiental.

O Imposto foi integralmente pago pela Impugnante, porém esta não se conforma com os critérios subjacentes ao cálculo do valor de imposto, por considerar que a lei portuguesa não está em conformidade com o artigo 110º do TFUE. Alega a Requerente que relativamente à componente cilindrada, aquele valor foi deduzido da redução resultante do número de anos de uso do veículo (43%). Porém a liquidação efetuada do ISV está ferida de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental ou CO2, porquanto, no que respeita a esta componente, não foi devidamente considerada a desvalorização, tendo sido aplicado o artigo 11º do CISV o qual foi já declarado contrário ao artigo 110º do TJUE, por Acórdão transitado em julgado. Donde resultou um valor de imposto pago em excesso, concretamente, no valor de €4.702,30, correspondente a 43% de desvalorização que, no que toca a esta componente de imposto, não foi considerada. Assim pagou valor de imposto em excesso, cuja devolução requer. A ilegalidade invocada pela Requerente consiste, pois, na alegada desconformidade entre o disposto no artigo 11º do CISV e o artigo 110º do TFUE, conforme jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferida no processo C/200/15, de 16/06/2016, que invoca e explica detalhadamente no seu pedido arbitral.

Assim, o pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação de Imposto sobre Veículos e o reembolso do valor de imposto pago em excesso acrescido de juros indemnizatórios.

A Posição da Requerida AT

7. A AT alega na sua Resposta, que os respetivos critérios legais para a determinação do valor coletável e respetivo valor de imposto a pagar não são ilegais e defende que a liquidação do imposto obedeceu às normas legais em vigor e que, concretamente, a norma do artigo 11º do CISV é compatível com o direito comunitário. estando em causa, nos presentes autos, a admissão de um veículo usado, oriundo de outro Estado-membro, deve atender-se,

especificamente, ao artigo 11.º do CISV na redação atualmente em vigor, o qual já foi sujeito a alterações desde a entrada em vigor do diploma que aprovou o mesmo código. No essencial, pugna pela aplicação deste normativo legal, e reitera o entendimento subjacente ao procedimento de liquidação que considera perfeitamente legal e conforme ao TFUE.

Em suma, vem pugnar pela legalidade do ato de liquidação e pela sua manutenção na ordem jurídica portuguesa.

II – SANEAMENTO DO PROCESSO

8. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 5.º e da alínea a), do n.º 2 do artigo 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio e as partes são legítimas, têm personalidade e capacidade jurídica e judiciária.

O processo não enferma de nulidades.

Nesta conformidade o Tribunal está em condições de conhecer do pedido.

Posto isto, cumpre decidir sobre a **matéria de facto** e, em conformidade, sobre a **matéria de direito** cuja apreciação foi suscitada neste pedido arbitral.

III - DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS:

9. Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:

- a. Em 27/06/2020 o Requerente apresentou a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) nº 2020/..., na Alfândega de Leixões, referente ao veículo automóvel ligeiro de passageiros, de marca ..., importado da Alemanha, conforme consta do Processo Administrativo e do documento nº 1 junto aos autos com o pedido arbitral e que a seguir se reproduz:

 AT autoridade tributária e aduaneira	Declaração Aduaneira de Veículo N.º: 2020/	1ª VIA Página 2 de 2 Data: 2020-06-27
---	--	--

J - Base Tributável do IVA - J

75. Data de transmissão:	2020-06-03	76. N.º de quilómetros:	12786
77. Valor de aquisição:	65 000,00 €	78. Taxa de IVA:	23
79. Isenção de IVA:		80. Op. não tributável IVA:	

L - Modo de Pagamento - L

84. Modo de pagamento:	Y - PAG. 10 DIAS ÚTEIS - ART.º 27 CISV	88. Garantia:	
86. Fundamento legal:			

M - Instituto Mobilidade dos Transportes - M

89. Serviço emissor:	48 - DELEG. DISTR. VIAÇÃO DE BRAGA	90. Matrícula:	
91. Data:	2020-06-26		

R - Cálculo do ISV - R

Tabela ISV aplicável: A			
01. Componente cilíndrica	3590 [cc] x 6,06 [cv] - 50'8,8 [ded]		14.667,56 €
02. Componente ambiental	221 [co2] x 126,47 [bx] - 90274,29 [ded]		10.536,60 €
03. Taxas aplicáveis da tabela	(14887,64€ + 10855,59€)	100%	26.603,23 €
04. Redução de Área de Uso (Componente Cilíndrica) Motor de 4 a 5 anos	(14887,64€ * 100%) * 43%	43%	6.307,09 €
05. Agravamento Particular			0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 - 5]			19.296,13 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%	0,00 €
11. Total ISV = [06-10]			19.296,13 €

S - Dados Contabilísticos - S

Tipo de rubrica	Rubrica	Montante
ISV - TABELA.A - 3ª	836	19.296,13 €

Total: 19.296,13 €

Extenso: DEZANOVE MIL E DUZENTOS E NOVENTA E SEIS EUROS E TREZE CENTIMOS

T - Liquidação - T

EAD LQ	Ano/Número LQ	Data	Modo Pag.	Garantia	Montante (€)	Térmo Prazo	Estado	Entidade Cobradora	Data Cobrança	LQ Ref.	Diferença Val. Pago
PT000340	2020	2020-06-15	Y		19.296,13 €	2020-06-26	COB	//	2020-06-16		

V - Informação Adicional

Este documento com a matrícula nacional overbookada permite a utilização do veículo pelo prazo de 90 dias, contados desde a data da atribuição da matrícula nacional (n.º 4 do artigo 22.º CISV).
Após a atribuição da matrícula nacional e antes do termo do prazo acima referido, deverá efetuar o pagamento da taxa de matrícula junto do Instituto de Mobilidade e dos Transportes, IMT, I.P. e proceder ao registo da propriedade junto do Instituto dos Registos e Notariado, I.R.N., I.P. Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Data: 2020-06-27

Declarante / Representante

Diretor / Chefe de Delegação

Código Aduaneiro 42504

- b. A DAV suprarreferida diz respeito a um veículo ligeiro de passageiros, da marca ..., modelo ..., cujo valor de aquisição foi de 65.000,00;
- c. O referido veículo foi matriculado pela primeira vez no seu país de origem, ou seja, na Alemanha, em 2016-01-13, com a matrícula ...;
- d. À data da sua introdução em Portugal, em 10-06-2020, o veículo contabilizava 12.790 quilómetros percorridos, e foi registado com matrícula ...;
- e. A Requerente cumpriu todas as suas obrigações legais, aduaneiras e tributárias devidas em Portugal;
- f. A AT procedeu à liquidação do ISV (Imposto Sobre Veículos) no valor de € 19.296,13, que corresponde ao valor de €8.360,55 determinado pela componente cilindrada após a dedução da percentagem de desvalorização de 43%, e €10.935,58 correspondente à componente ambiental, sem consideração de qualquer percentagem de desvalorização;
- g. O Imposto foi integralmente pago pela Impugnante;
- h. Com base nos elementos constantes da DAV, foi efetuado o cálculo do ISV pelos serviços, nos termos dos artigos 7º e 11º do CISV;
- i. Em 13-07-2020 a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

11. Os factos descritos nas alíneas a) a h) foram dados como provados com base na prova documental, junta pela Requerente em anexo ao pedido arbitral, bem assim como da prova documental constante do Processo Administrativo junto pela AT. Acresce que, no caso, não existe qualquer divergência entre as partes quanto aos factos, mas apenas quanto à questão de direito. Pelo que, os factos provados resultam também do

reconhecimento da sua veracidade, considerando a posição assumida pelas partes nos respetivos articulados. O facto constante na alínea i) resulta provado pela informação registada no sistema de gestão processual do CAAD.

IV – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

12. Assente a matéria de facto, importa delimitar a(s) questão(ões) de direito a decidir.

Ora, no caso *sub judice* o Requerente convoca o tribunal arbitral para decidir uma única questão de direito, que é a de saber se a liquidação do ISV, no caso concreto dos autos, é ou não ilegal por ter como base legal fundamentadora a norma do artigo 11.º do CISV, em conformidade com o qual não é considerada qualquer desvalorização sobre a componente ambiental, o que resulta num tratamento discriminatório a qual, contraria o disposto no artigo 110º TFUE, *conforme foi já declarado por acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no processo C/200/15, de 16-06-2016, transitado em julgado.*

13. Efetivamente, o cálculo do ISV incide sobre a cilindrada dos veículos e as suas emissões de CO₂, ou seja, incide sobre a componente cilindrada e sobre a componente ambiental. De acordo com a redação inicial do art. 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. Essa desvalorização era crescente, tendo o seu início após o primeiro ano de uso e o seu termo no final do quinto ano de uso. Sendo que, após o quinto ano, a percentagem de redução se mantinha inalterada. Dito de outro modo, considerou o legislador nacional, à data da criação do ISV, que os veículos usados admitidos em Portugal, provenientes de outros Estados membros, apenas se desvalorizavam, relativamente aos veículos novos, após um ano de

uso e que a partir do quinto ano não sofriam mais nenhuma desvalorização. Critério, obviamente irrealista e desconforme com a realidade do mercado.

A questão agora colocada pela Requerente não é nova e tem sido recorrente, desde a entrada em vigor deste art. 11º e da tabela anexa, pelos importadores de automóveis usados admitidos em Portugal originários de outro Estado membro, que foram reclamando junto das entidades competentes o facto desta tabela de reduções discriminar negativamente os veículos importados relativamente aos veículos usados transacionados em Portugal.

Com efeito, qualquer veículo novo, independentemente das suas características, designadamente marca, modelo ou cilindrada, se desvaloriza logo que é posto em circulação, ou seja, “logo que sai do stand”. Como bem alega a Requerente considerar-se que um veículo proveniente de um Estado-membro só sofria uma desvalorização ao fim de um ano de uso, não respeitava a realidade do mercado automóvel e penalizava injustificadamente os veículos usados importados. O mesmo se diga, relativamente aos veículos com mais de cinco anos de uso, pois é sabido que um veículo com mais de cinco anos continua a desvalorizar-se nos anos seguintes. Sendo que a desvalorização de um veículo com 6, 7 ou 10 anos de uso, é necessariamente superior à de um veículo com 5 anos. Acresce ainda que na redação inicial do artigo 11º, **esta redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO2)**, 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.”

14. Foi neste contexto que os importadores desses veículos, através da Associação Portuguesa de Importação de Veículos, reagiram junto de várias instâncias públicas, designadamente a Provedoria de Justiça e a Comissão Europeia, pugnando pela eliminação do tratamento discriminatório entre os veículos usados admitidos em

Portugal, relativamente aos veículos usados matriculados e comercializados em Portugal. Em suma, fruto deste regime legal, um veículo usado proveniente de outro Estado-membro, pagasse mais ISV, do que os veículos idênticos matriculados em Portugal. O que se traduzia numa violação clara do disposto no art. 110º do TFUE.

Fruto destas reclamações, a Comissão Europeia instaurou o processo por Infração nº2009/2296 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. Este Processo originou a iniciativa de alteração ao Código do ISV, introduzida pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011.

A Requerente juntou aos autos parte da informação prestada pela Provedoria de Justiça, relativamente a esta alteração legislativa, na qual se pronuncia da forma seguinte:

“Na verdade, de acordo com as alterações que foram introduzidas pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, ao Código do ISV, há a salientar uma alteração na metodologia de cálculo do ISV, em matéria de tributação de veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias, atribuídas por outros Estados membros da União Europeia, prevista no art. 11º do Código do ISV, passando a aplicar-se as percentagens de redução inerentes aos anos de uso do veículo, também à componente ambiental”.

Isto significa que o legislador português, antecipando a instauração de uma ação de incumprimento pela Comissão Europeia, introduziu a necessária alteração legislativa, pondo assim termo à ilegalidade que tinha estado na origem do processo por infração nº 2009/2296. E assim, com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, mas, alega a Requerente, não ficou 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. Face à manutenção desta divergência nos cálculos de ISV entre os veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros estados-membros, e conseqüente tratamento desigual destes últimos, 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**, no âmbito do qual foi proferido o seguinte **Acórdão em 16.06.2016**, decidido o seguinte:

“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. 11º do TFUE (...) 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, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (acórdão de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU: C:2001:109, nº 21; de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamas e Siilin, C-101/00, EU: C:2002:505, nº 53; e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU: C:2007:534, nº 25)” (nº 24 dos fundamentos do acórdão). Assim, a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 110º. do TFUE, 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 (v., designadamente, acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, EU: C:1995:66, n.º 20, e de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, EU: C:2001:109, n.º 23)” (nº 25 dos fundamentos do acórdão). “ (...) Mais precisamente, 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. 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 (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.ºs 27 e 28 (...))”

Na sequência deste acórdão que declarou o incumprimento pela República Portuguesa do art. 110º do TFUE e o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV, através da Lei 42/2006 de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), dando nova redação ao art. 11º do CISV e da tabela D que integra esse mesmo artigo.

15. Vejamos, então, qual o atual regime em vigor à luz deste artigo 11º do CISV, conjugado com o teor da Tabela D do mesmo artigo:

- a. *O Estado Português em conformidade com o Ac. do TJUE supracitado, alarga as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, prolongando-a até aos 10 e mais anos de uso;*
- b. *Introduziu, contudo, uma outra alteração, com impacto no cálculo do ISV, pois que, com a nova redação dada ao art. 11º, voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental (emissão de CO2).*

16. Aqui chegados, há que aferir se a Requerente tem razão quando invoca que a norma do artigo 11º do CISV, aplicável ao cálculo do ISV dos veículos portadores de matrículas comunitárias introduzidos no mercado português, com vista a considerar a desvalorização comercial média dos veículos usados no mercado nacional prevê uma redução percentual pelo número de anos de uso do veículo, mas apenas na componente cilindrada, deixando de lado a componente ambiental. Segundo o Requerente, a norma conduz a que seja cobrado sobre os veículos “importados” de outros Estados Membros da União Europeia um imposto determinado com base em valor superior ao valor real do veículo onerando-os com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O raciocínio da Requerente assenta

no pressuposto segundo o qual, também na componente ambiental deve ser contemplada uma redução.

17. Retornando ao caso dos presentes autos, se tivesse sido considerada, também, a percentagem de desvalorização na componente ambiental, o Requerente teria pago um valor de ISV inferior ao que efetivamente pagou, sendo a diferença de valor de €4.702,30. É este o valor que a Requerente reclama, pretendendo, por isso, a anulação parcial da liquidação de ISV, o reembolso do valor pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal até efetivo pagamento.

18. Em resposta ao pedido formulado, a Requerida veio alegar que tendo o ato impugnado foi efetuado de acordo com o direito nacional, o qual, por sua vez, se afigura conforme ao direito comunitário, o mesmo não enferma de qualquer vício, devendo, consequentemente, a liquidação impugnada manter-se na ordem jurídica. Descreve o quadro geral da legislação nacional aplicável na área da incidência, objetiva e subjetiva, determinação da base tributável, taxas aplicáveis, facto gerador e exigibilidade do imposto. Quanto à compatibilidade daquela norma do artigo 11.º do CISV com o direito comunitário, alega a AT, no essencial, que o modelo de tributação do ISV resultante da aprovação do CISV pela Lei 22-A/2007, de 29 de junho, foi norteado por preocupações ambientais em respeito pelas orientações emanadas pelas instâncias comunitárias e pelos compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto e, mais tarde, do Acordo de Paris. O Protocolo de Quioto (tratado internacional ratificado pelo Estado Português) estabeleceu compromissos muito rígidos para a redução da emissão dos gases que agravam o efeito estufa, considerados, de acordo com a maioria das investigações científicas, como as causas do aquecimento global, passando, por conseguinte, a componente ambiental a ser determinante no cálculo do imposto que incide sobre os veículos novos e usados (com elevadas emissões), em obediência ao princípio do poluidor pagador, levando os consumidores a optar por automóveis com menores emissões de dióxido de carbono.

19. Alega, ainda, que o modelo da fiscalidade automóvel tem em vista assegurar a coerência entre a tributação de veículos novos e usados, na medida em que a aquisição de uns e de outros se rege pelos mesmos princípios, de justiça fiscal e respeito pelo meio ambiente. No que concerne aos automóveis usados, não existem dúvidas que, quanto mais velhos os veículos automóveis, mais poluentes se tornam, e maiores serão as consequências nefastas para o meio ambiente. É neste enquadramento que a AT entende não existir qualquer desconformidade entre a nova redação do artigo 11.º do CISV e o artigo 110.º do TFUE. Invocando as normas dos artigos 110.º do TFUE, proibição de sujeição de produtos provenientes de outros Estados membros a imposições internas superiores às que incidem sobre produtos nacionais e do 191.º do mesmo Tratado, relativa à preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente, sustenta a Requerida que “ (...) *perante o consagrado no n.º 1, do artigo 11.º do CISV, constata-se que o legislador teve em consideração que a componente ambiental representa o custo de impacte ambiental, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 11.º do CISV, também suportada pelos veículos novos, devendo a mesma ser entendida como um montante que os sujeitos passivos pagam ao Estado, destinado a compensar os efeitos nefastos que o automóvel causa ao ambiente, sendo que esse montante é progressivo em função das emissões de dióxido de carbono.*”

-
20. Acrescenta, ainda, a Requerida que a componente ambiental tem por função a compensar os efeitos nefastos de qualquer redução em função da depreciação comercial ou dos anos de uso do automóvel, dado que o potencial poluidor do automóvel não diminui com a sua idade, muito pelo contrário, como é do conhecimento comum, agrava-se, a mesma não deve ser objeto de qualquer redução pois representa o “custo de impacte ambiental”, sendo o seu objetivo orientar a escolha dos consumidores para uma maior seletividade na compra dos automóveis, em função do seu grau poluidor.” Pelo que “a interpretação do disposto no artigo 110.º do TFUE não poderá deixar de ter em consideração os objetivos ambientais acima referidos, sob pena de se gerarem incoerências insustentáveis entre a política fiscal e a política ambiental. Invoca ainda as obrigações do Estado Português face ao Protocolo de Quioto e o princípio da equivalência subjacente a este tipo de imposto. Segundo a AT não se trata de restringir a entrada de veículos em Portugal, mas somente de proteger o ambiente, em conformidade com o princípio do poluidor pagador.
21. Ora, face ao que vem exposto e considerando como fundamento da alegada ilegalidade da liquidação impugnada, o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), na medida em que a tributação em causa seria mais gravosa para os veículos introduzidos no consumo em Portugal provenientes de outros Estados Membros de União Europeia do que a que recai sobre veículos usados transacionados no mercado nacional. Pelo que, em bom rigor, a questão a decidir é a de saber se face ao regime jurídico atualmente consagrado no CISV, nomeadamente no seu artigo 11º, ainda persiste algum fator de discriminação entre o valor de imposto que onera os automóveis introduzidos em Portugal provenientes dos estados-membros da EU.
22. Dito isto, independentemente das obrigações resultantes do protocolo de Quioto, bem assim como o valor indiscutível de proteção do ambiente, a questão é estritamente a de saber se há ou não discriminação de tratamento fiscal, com o intuito de restringir a introdução no país de veículos usados provenientes de outros Estados membros. Até porque, um veículo com as mesmas características é igualmente poluidor, quer tenha

sido introduzido no mercado português via “importação”, quer seja um veículo com primeira inscrição em Portugal.

Com efeito, estabelece o **art. 110º do TJUE** que:

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

Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.”

A legislação nacional que, segundo o Requerente, viola a norma comunitária, são as normas constantes dos artigos 7.º e 11.º do CISV, em particular esta última, cuja redação, à data da ocorrência do facto tributário e no que concerne a veículos ligeiros de passageiros, movidos a gasóleo, dispunha o seguinte:

“Artigo 7.º

Taxas normais – automóveis

1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos:

- a) aos automóveis de passageiros;
- b) aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia.

(...)

Tabela A
Componente Cilindrada

<i>Escalão de Cilindrada</i> <i>(centímetros cúbicos)</i>	<i>Taxas por</i> <i>centímetros cúbicos</i> <i>(Euros)</i>	<i>Parcela a abater</i> <i>(Euros)</i>
Até 1 000	0,99	767,50
<i>Entre 1 001 e 1 250</i>	<i>1,07</i>	<i>769</i>
<i>Mais de 1 250</i>	<i>5,06</i>	5 600,00

Componente Ambiental

Veículos a Gasóleo

Escalão de CO ₂ (gramas por quilómetro)	Taxas Euros	Parcela a Abater Euros
Até 79	5,22	396,88
De 80 a 95	21,20	1671,07
De 96 a 120	71,62	6 504,65

De 121 a 140	158,85	17 107,60
De 141 a 160	176,66	19 635,10
Mais de 160	242,65	30 235,96

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, 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
Até 1 ano(1)	10(2)
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(3)	52
Mais de 6 a 7 anos(4)	60(5)
Mais de 7 a 8 anos(6)	65(7)
Mais de 8 a 9 anos(8)	70(8)
Mais de 9 a 10 anos(9)	75(9)
Mais de 10 anos(10)	80(11)

(1) (2) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10) (11) (Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

(3) (Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

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.

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: $ISV = (V \div VR \times Y) + C$ 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.

4 – Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1.

23. Neste enquadramento legal, constata-se que no caso concreto a liquidação do ISV sobre viatura proveniente de outro Estado Membro da União Europeia (Alemanha) processou-se nos termos do disposto no artigo 11.º do CISV, sendo que, relativamente à componente cilindrada, foi deduzido um valor (uma redução de imposto), resultante do número de anos de uso do veículo correspondente a 43% da componente cilindrada. Mas, no que se refere à componente ambiental não foi considerada qualquer redução em função do número de anos de uso do veículo, em conformidade com o disposto naquele preceito, que não prevê qualquer dedução nesta parte. É sobre esta parte que o Requerente constrói o seu pedido arbitral, por não se conformar com este regime que, alega, contraria o direito da EU.

Assim, esta é a questão a apreciar pelo Tribunal: decidir se a referida norma do artigo 11.º do CISV, na medida em que não considera qualquer redução de imposto em função do número de anos de uso do veículo na componente ambiental, viola ou não o disposto no artigo 110.º do TFUE e, conseqüentemente, se a liquidação impugnada se encontra, ou não, ferida de ilegalidade. A questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado Membro tem vindo, de forma recorrente, a ser objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia. Como se disse já, esta questão é recorrente e ainda na vigência do revogado imposto automóvel, que precedeu o atual ISV, aquele Tribunal de Justiça, se pronunciou sobre o tratamento discriminatório nesta matéria e, de forma inequívoca, veio declarar que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE 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.”¹

24. Sobre a mesma matéria, e com referência aquele mesmo tributo, voltaria o Tribunal de Justiça a pronunciar-se, sempre no mesmo sentido em muitos outros processos contra a República Portuguesa, considerando que a cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao Tratado, 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.
25. Sobre idêntica questão se pronunciou o tribunal arbitral, constituído no âmbito do CAAD, no processo 436/2019. Na decisão proferida em 2/11/2019, esta questão foi analisada, nomeadamente, na parte que passamos a citar:

“É, pois, constante orientação do Tribunal de Justiça sobre a incompatibilidade de normas nacionais que tributem mais gravosamente os veículos “importados” de outros Estados Membros, como se extrai tanto das decisões referidas como de tributações de similares contornos vigentes noutros países da União Europeia: “O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado só permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação do valor efectivo dos referidos veículos é calculada de modo geral e abstracto, com base em critérios ou tabelas fixas determinados por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, se esses critérios ou tabelas forem susceptíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que

¹ Cfr.: Acórdão TCE. de 09-03-1995, proferido no Proc. C-345/03, “*Ac. Nunes Tadeu*”. Entendimento que veio a ser reforçado em Acórdãos posteriores, entre os quais, o Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, “*Ac. Gomes Valente*”).

apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional” (Ac. de 20-09-2007, proc. C-74/06, Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica).

Abordando a consideração da componente ambiental no âmbito da tributação automóvel no direito húngaro, o Tribunal de Justiça viria a considerar que: “52. No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objectivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.

Contudo, um imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

Ora, um veículo novo relativamente ao qual o imposto automóvel foi pago na Hungria perde, com o decorrer do tempo, uma parte do seu valor de mercado. Assim, diminui, na mesma medida, o montante do imposto automóvel compreendido no valor residual do veículo. Sendo um veículo usado, só pode ser vendido por uma percentagem do valor inicial, percentagem que engloba o montante residual do imposto automóvel.

Ora, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça pelos órgãos jurisdicionais de reenvio que um veículo do mesmo modelo e de antiguidade, quilometragem e outras características idênticas, comprado em segunda mão noutro Estado-Membro e registado na Hungria será, contudo, sujeito a 100% do imposto automóvel aplicável a um veículo dessa categoria. Por conseguinte, o referido imposto onera mais os veículos usados importados do que os veículos usados similares já registados na Hungria e sujeitos ao mesmo imposto. 56. Assim, não obstante o carácter ambiental do objectivo e do fundamento do imposto automóvel e mesmo não tendo estes qualquer relação com o valor de mercado do veículo, o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE exige que seja tida em conta a depreciação dos veículos usados que são objecto de tributação, visto que esse imposto se caracteriza por ser apenas cobrado uma vez quando do primeiro registo do veículo para efeitos da sua utilização no Estado-Membro em causa e por ser desta forma incorporado no referido valor.” Com base neste considerandos, o Tribunal viria a declarar que “2 - O artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE deve ser interpretado

no sentido de que se opõe a um imposto como o instituído pela lei relativa ao imposto automóvel, na medida em que seja cobrado sobre os veículos usados quando da sua primeira colocação em circulação no território de um Estado-Membro e em que o seu montante, exclusivamente determinado em função das características técnicas dos veículos (tipo de motor, cilindrada) e da sua classificação ambiental, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação.” (Ac. de 05-10-2006, processos pensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).

Debruçando-se sobre o sistema nacional de tributação automóvel e já sobre a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o Tribunal de Justiça viria a tecer as seguintes considerações:

Para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, 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. 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 (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.os 27 e 28 e jurisprudência referida).

No caso em apreço, o artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre Veículos prevê, para efeitos do cálculo do imposto aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros, a tomada em consideração de uma desvalorização em função de

uma tabela de percentagens fixas que estabelece, designadamente, em 20% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado durante um período de um a dois anos e em 52% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado há mais de cinco anos.”

Esta linha jurisprudencial, à qual aderimos integralmente, segue a orientação do TJUE, e leva-nos a concluir que, em suma, a República Portuguesa não pode aplicar aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação que contenha qualquer elemento discriminatório comparativamente ao, que conduza à tributação de um montante de imposto superior ao imposto devido por um veículo utilizado em idêntica situação, em circulação e com a sua primeira inscrição originária em Portugal.²

Por força da jurisprudência do TJUE que acabamos de referir, o legislador português alterou este regime de imposto através da Lei n.º 42/2016, de 28/12. Este diploma altera a redação do citado artigo 11.º, passando a ser considerada a desvalorização do veículo, mas apenas no que se refere à componente cilindrada, e exclui qualquer redução no tocante à componente ambiental. Ora, é justamente esta exclusão que, na ótica da requerente, persiste o problema e fundamenta o presente pedido arbitral. Para a Requerente a atual redação da norma não está conforme ao direito comunitário, ao contrário do que defende a AT, invocando razões que têm a ver com a proteção do ambiente e qualidade de vida, para tentar justificar a discriminação negativa, dos veículos usados admitidos no território nacional, relativamente aos comercializados em Portugal.

Sucedo que, tal discriminação é, expressamente, proibida pelo artigo 110.º do TFUE.

² Cfr. Ac. de 16-06-2016, proc. C-200/15, Comissão Europeia contra República Portuguesa.

26. Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça tem repetidamente afirmado em numerosos Acórdãos proferidos sobre esta matéria, a tributação automóvel pode assentar em critérios objetivos, como sejam o tipo de motor, a cilindrada e, inclusivamente, uma classificação assente em considerações ambientais. Porém, quando aplicados a veículos usados importados de outros Estados-Membros, o montante de imposto cobrado não pode exceder o montante que se contém no valor residual de veículos usados similares já registados no Estado-Membro de importação. Ou seja, não pode persistir tratamento discriminatório nesta matéria. Pelo que, a Requerente tem razão quando vem invocar essa discriminação, resultante da desconsideração da desvalorização dos veículos usados importados, na componente ambiental. Não colhem os argumentos invocados pela AT, porquanto, como claramente afirma o TJUE, a interpretação do artigo 110.º TFUE, quando referido a tributação automóvel impõe que, o imposto previsto e legalmente aplicado em cada Estado membro, não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.

Enquanto persistir discriminação em função da proveniência do Veículo automóvel usado verifica-se, efetivamente, uma violação do disposto no artigo 110º do TFUE. Aliás, a desconformidade do direito nacional, na sua atual redação, com a norma comunitária conduziu à instauração de um procedimento de infração contra a República Portuguesa. Segundo comunicado da Comissão Europeia, de 24-01-2019, a Comissão deu início a ação judicial contra o Estado Português *“por este Estado-Membro não ter em conta a componente ambiental do imposto de matrícula aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros para fins de depreciação. A Comissão considera que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que os veículos usados importados de outros Estados-Membros são sujeitos a uma carga tributária superior em comparação com os veículos usados adquiridos no mercado. Aliás, por ser assimcado português, uma vez que a sua depreciação não é plenamente tida em conta. Se Portugal não atuar no prazo de dois meses, a Comissão poderá enviar um parecer fundamentado sobre esta matéria às autoridades portuguesas.”*

27. Em reforço da posição aqui assumida, além da jurisprudência arbitral vertida no citado proc. 346/2019-T, de 2/11/2019, também na decisão arbitral de 30-04-2019, proferida no processo 572/2019-T se seguiu idêntico entendimento, bem assim como na decisão proferida no processo 4459/2019, de 06/04/2020. Face à reiterada e constante posição do Tribunal de Justiça não resta dúvida que a norma do artigo 11º do CISV é, ainda, incompatível com o disposto no artigo 110º do TJUE. Em suma, existindo um entendimento claro e reiterado do Tribunal de Justiça sobre esta matéria, trata-se de jurisprudência clara e firme sobre a questão, sem necessidade de mais consultas ou reenvio ao TJUE, à qual este tribunal arbitral deve aderir e seguir como orientação fundamental na presente decisão.
28. Nestes termos, e sem necessidade de mais considerandos, considera este Tribunal arbitral que a norma do artigo 11.º do Código do ISV, na medida em que sujeita os veículos usados importados de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior ao do imposto residual contido nos veículos usados similares, transacionados no mercado nacional (por força da desconsideração da desvalorização da componente ambiental) é incompatível com o direito comunitário por violação do disposto no artigo 110º do TFUE. Nessa medida a liquidação de ISV impugnada afigura-se parcialmente ilegal e deve ser anulada na parte em que, não considerando a percentagem de desvalorização adequada, gerou um valor de imposto a pagar superior ao que devia ter sido praticado. Pelo que o pedido arbitral formulado pela Requerente tem de proceder e a liquidação impugnada anulada parcialmente, porquanto ao desconsiderar a redução na vertente relativa à componente ambiental do ISV, encontra-se ferida de ilegalidade, por violação de lei comunitária, Em conformidade, assiste ainda à Requerente o direito ao reembolso do imposto pago em excesso, ou seja, no valor de 4.702,30€, cuja dedução devia ter sido considerada no cálculo do imposto a liquidar, por aplicação da taxa de desvalorização sobre a componente ambiental

Quanto a juros indemnizatórios

29. A Requerente peticiona, ainda, o reembolso da importância indevidamente cobrada em excesso (4.702,30 €), acrescida de juros indemnizatórios. O artigo 43.º, n.º1, da LGT, dispõe que são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

O direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importância manifestamente indevida.

Nestes termos, sendo parcialmente anulada a liquidação impugnada, por ilegalidade, tem a Requerente direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado em excesso, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

V – DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido da Requerente;
- b) Anular parcialmente a liquidação de ISV impugnada e condenar a AT a devolver à Requerente o valor de imposto pago em excesso, no montante de 4.702,30 €, acrescido de juros indemnizatórios contados nos termos legais;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

IV. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€4.702,30 €** (quatro mil, setecentos e dois euros e trinta cêntimos), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão 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 das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **612,00 €** (seiscentos e doze euros), a cargo da parte vencida.

Notifique-se.

Lisboa, 28/08/2021

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)