

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 331/2021-T

Tema: ISV - Admissão de veículo usado – Incidência sobre a componente ambiental

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., L.^{DA}, com sede na ..., n.º..., ...-... ..., NIPC..., veio apresentar pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre Veículos, referentes ao período compreendido entre 19 de junho de 2018 e 5 de junho de 2020, relativamente aos quais a Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, pedindo a condenação daquela à restituição do montante de imposto liquidado em excesso, no valor global de € 32 630,05, acrescida de juros indemnizatórios.

1.1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 2 de junho de 2021.

1.2. Nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como o signatário como árbitro, nomeação aceite dentro do prazo legal.

1.3. Notificadas as partes dessa designação, não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

1.4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 10 de agosto de 2021.

1.5. Prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou resposta, juntando o Processo Administrativo por requerimento datado de 23 de fevereiro de 2022.

1.6. Não existindo exceções a discutir ou controvérsia sobre a matéria de facto, foi proferido despacho arbitral, no dia 20 de fevereiro de 2022, dispensando a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, bem assim, a produção de alegações, tendo-se na mesma data prorrogado o prazo de decisão previsto no artigo 21.º do RJAT.

1.7. Não obstante, no dia 22 de março de 2022, a Requerida apresentou requerimento de alegações, as quais foram admitidas, concedendo-se prazo à Requerente para contra-alegar.

1.8. A Requerente contra-alegou, pugnando pela procedência do pedido.

2. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT.

3. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

II. Fundamentação

4. Matéria de facto

4.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

4.1.1. No exercício da sua atividade comercial, a Requerente introduziu em Portugal, no compreendido entre 19 de junho de 2018 e 5 de junho de 2020, diversos veículos automóveis, oriundos da Alemanha, Bélgica e Dinamarca, relativamente aos quais foram emitidas pela Alfândega de Figueira da Foz as seguintes Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV), para introdução no consumo dos veículos com primeira matrícula em Estados-Membros da União Europeia: - ..., ..., movido a gasóleo, com origem na Bélgica - DAV n.º 2018/...; - Marca ..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; - Marca ..., Modelo ..., movido a gasóleo com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; - Marca..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; - Marca..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; - Marca..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; - Marca ..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; - Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2018/...; Marca ..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Bélgica – DAV n.º 2018/...; Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Dinamarca – DAV n.º 2019/...; Marca..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2019/...; Marca..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2019/...; - Marca..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha - DAV n.º 2019/...; Marca..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha – DAV n.º 2019/...; Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha – DAV n.º 2019/...; Marca..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Dinamarca - DAV n.º 2019/...; Marca..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Bélgica - DAV n.º 2019/...; Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha – DAV n.º 2019/...; Marca ..., Modelo ..., movido a gasóleo, com origem na Bélgica - DAV n.º 2020/...; Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha – DAV n.º 2020/...; Marca..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha – DAV n.º 2020/...; Marca ..., Modelo..., movido a gasóleo, com origem na Alemanha – DAV n.º 2020/...; - Marca ..., Modelo ..., movido a

4.1.6. Esse pedido foi indeferido e notificado à Requerente por ofício datado de 27 de maio de 2021.

4.1.7. A Requerente efetuou o pagamento do imposto resultante das liquidações contestadas.

4.1.8. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 1 de junho de 2021.

4.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

4.3. Motivação da matéria de facto

Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de seleccionar a matéria de facto pertinente para a decisão judicativa, tomando em consideração a causa de pedir que sustenta a pretensão da Requerente.

No caso *sub judice*, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou, segundo o princípio da livre apreciação da prova, no acervo documental presente nos autos, tanto com o requerimento de pronúncia arbitral, como, posteriormente, com o Processo Administrativo, organizado nos termos do artigo 111.º do CPPT, e junto pela Requerida.

5. Matéria de direito

5.1. Questão Prévia: Tempestividade do pedido

Nas suas alegações, a Requerida suscita a questão relativa à tempestividade do pedido, porquanto, segundo entende, “o mesmo foi interposto na sequência de indeferimentos de pedidos de revisão, de atos tributários, efetuados depois de ter decorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação dos atos de liquidação em crise”.

Sucedo, porém, que tal argumentação não colhe.

Com efeito, e independentemente da hipótese avançada pela Requerida não se verificar relativamente a todos os atos de liquidação, como a própria AT reconhece na decisão de

indeferimento do pedido de revisão oficiosa, tem-se hoje por pacífico que o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT habilita o reclamante a requerer a revisão *oficiosa* no mesmo período, conquanto se esteja perante um “erro imputável aos serviços”.

Ora, relativamente a este ponto, não vislumbramos razões válidas para se afastar a jurisprudência do STA, vertida, entre outros, no acórdão proferido em 19.11.2014, Processo n.º 0886/14, onde se considerou que «(...) *tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que “existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12.12.2001, no recurso n.º 026233, pois “havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”*. - cfr., por todos, o Acórdão deste STA de 14 de Março de 2012, rec. n.º 1007/11, e numerosa jurisprudência aí citada.»

Pelo exposto, improcede a matéria da exceção invocada pela Requerida.

5.2. Enquadramento da questão decidenda

No caso *sub judicio* está em causa a questão de saber se a liquidação de Imposto Sobre Veículos realizada, nos termos do artigo 11.º do Código do Imposto Sobre Veículos, sem que seja tida em consideração, no cálculo do imposto, qualquer dedução relativa à componente ambiental para fins de depreciação, padece, ou não, de ilegalidade determinante da sua anulação.

5.3. Fundamentos de direito

5.3.1. A questão decidenda foi já tratada em diversas decisões arbitrais singulares proferidas pelo CAAD. Assim sucedeu, *v.g.*, nos Processos n.ºs 572/2018-T, 346/2019-T, 348/2019-T, 350/2019-T, 459/2019-T, 466/2019-T, 498/2019-T, 776/2019-T, e pelo signatário no processo n.º 833/2019-T, nos quais foram proferidas decisões anulatórias com fundamento na incompatibilidade do disposto no artigo 11.º do CISV com a disposição do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), segundo a 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”.

No presente caso concreto, coloca-se questão análoga na medida em que a Requerente não aceita a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1, por considerar que o artigo 11.º do Código do ISV viola o disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia (TFUE) porquanto “permite que o montante de imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional”.

Vejamos.

O artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*), do CISV, estabelece a incidência objetiva do imposto sobre “automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas”, sendo sujeitos passivos do mesmo, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do mesmo diploma, “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”.

Segundo a disposição do artigo 5.º, n.ºs 1 e 3, do CISV, constitui facto gerador do imposto “o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional (...)” [n.º 1], entendendo-se por “admissão”, a “entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-membro da União Europeia em território nacional” [n.º 3].

No que interfere com o presente caso concreto, cumpre explicitar ainda que a coleta do imposto é determinada, nos termos do artigo 7.º, do CISV, e do artigo 11.º, do CISV, para os veículos usados, tendo por referência a componente da cilindrada, por escalão em centímetros cúbicos, e a componente ambiental, por escalão de CO², em gramas por quilómetro. No artigo 11.º, n.º 1, estabelece-se que 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*” (itálico aditado), seguindo-se uma tabela que associa percentagens diferenciadas de redução tendo em conta o “tempo de uso” do veículo, considerando-se este 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” [n.º 3].

O regime *supra* referido constitui o reflexo de uma evolução legiferante condicionada pelo direito da União Europeia, como se deu nota na decisão tirada no processo n.º 572/2018-T, deste Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos seguintes:

“(…)”

[...] Em sede de ISV, existe um longo percurso no que diz respeito às questões que a Comissão Europeia tem levantado ao Estado Português em matéria de legalidade das normas nacionais, nomeadamente, quanto à carga fiscal incidente sobre os veículos usados.

[...] Com efeito, essa legalidade foi muito cedo questionada pela Comissão Europeia, ainda no âmbito do Imposto Automóvel, porquanto esta entendia que as normas portuguesas então vigentes não observavam o disposto no artigo 95º do Tratado de Roma e, sendo necessário

que Portugal perdesse o seu carácter protecionista, era imprescindível que o montante de imposto fosse idêntico ao remanescente do imposto incorporado no preço dos veículos usados similares, comercializados no mercado português, remanescente esse a calcular a partir da percentagem da depreciação do valor desses veículos.

[...] Não obstante, em 2001, o Acórdão do TJCE (de 22-02-01) denominado “*Gomes Valente*”, proferido a título prejudicial, veio criar as condições para se romper, a nível nacional, com o quadro clássico de tributação dos veículos usados, assente exclusivamente em reduções fixas em função do nº de anos de uso.

[...] Neste âmbito, embora tenha sido referido que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria contrário ao referido artigo 95º do Tratado de Roma, foi sublinhado que era importante que fossem tomados em conta outros factores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a referida tabela refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objectivo da tributação dos veículos usados, de modo a que, em nenhum caso, esta pudesse ser superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

[...] Esta jurisprudência veio a ser reforçada com o Acórdão do TJCE nº 101/00, proferido em 19 de Setembro de 2002 num processo que então envolveu o Governo Finlandês e Antti Sillin, no qual foi considerado que o artigo referido artigo 95º, primeiro parágrafo do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90º, primeiro parágrafo) permitia a um EM aplicar aos veículos usados importados de outro EM um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor aduaneiro definido, mas obsta a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos, em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

[...] Refira-se ainda que, na sequência do designado Acórdão “*Gomes Valente*”, a jurisprudência têm entendido que para que um sistema de tributação dos veículos usados seja compatível com o disposto no Tratado é necessário que se adopte ou um modelo de tributação

baseado na avaliação de cada veículo ou um modelo de tributação baseado em tabelas fixas que exclua todo e qualquer efeito discriminatório.

[...] Por outro lado, o actual artigo 110º do TFUE opõe-se a que um EM aplique aos veículos usados importados de outro EM um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos não atenda à depreciação real do veículo e não permita garantir sempre que o montante do imposto que fixa não excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

[...] Mais se considerou que, quando um EM aplica aos veículos usados importados de outros Estados membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstrato com base em critérios determinados pelo direito nacional, o disposto no Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir todo e qualquer efeito discriminatório.

[...] Pode assim afirmar-se que o Acórdão do TJCE proferido no caso “*Gomes Valente*” abriu a porta para uma nova forma de tributação dos veículos usados admitidos de outros Estados membros.

[...] Mas, ao que ao presente caso interessa, refira-se que em 2006, no âmbito do sistema de tributação húngaro, no Acórdão do TJUE de 5 de Outubro de 2006 (C-290/05), no caso *Nádasdi*, foi analisada pela primeira vez a questão ambiental face aos impostos automóveis aplicáveis dentro do espaço da União Europeia.

[...] Com efeito, o sistema fiscal húngaro ignorava a desvalorização do veículo e tratava de forma igualitária todos os veículos que tivessem a mesma motorização e comportamento ambiental.

[...] Contudo, o referido Acórdão veio declarar que “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. Não é relevante proceder a uma comparação com os veículos usados postos em circulação no Estado-Membro em questão antes da introdução desse imposto” (sublinhado nosso).

[...] Adicionalmente, considerou-se que os Estados-Membros (EM) têm liberdade para seleccionar os critérios a utilizar no cálculo do imposto e estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, em função de critérios objectivos aplicados, sendo que tais diferenciações só serão consideradas compatíveis com o direito da UE se, por um lado, prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e, se por outro, as formas que vierem a revestir sejam de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das “importações” provenientes dos outros EM, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes.

[...] Assim, ainda que, em termos gerais, no âmbito de um regime fiscal relativo à tributação automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em factores ambientais constituem critérios objectivos e possam ser utilizados no sistema de tributação, da sua utilização não poderá resultar discriminação e o imposto que vier a ser apurado não poderá onerar mais os produtos provenientes de outros EM do que os produtos nacionais similares, implicando que a cobrança por um EM de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro EM 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.

[...] Em 2009, interpretando o mesmo artigo 110º do TFUE, o TJUE, no Acórdão de 19 de Março de 2009 (que opôs a Comissão Europeia à Finlândia), considerou que este artigo visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que já se encontrem no mercado nacional e produtos importados, de um modo que não pode, em caso algum, ter efeitos discriminatórios.

[...] Ora, relevando que, nos termos do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito internacional prevalece sobre o direito interno português e é directamente aplicável em território nacional, sem desenvolver qualquer fundamentação, fez

eco uma comunicação da Comissão Europeia em que se informava que esta tinha encetado, no TJUE, um processo contra Portugal, no sentido de defender que era censurável o artigo 11º do Código do ISV não contabilizasse no cálculo do ISV incidente sobre veículos usados nenhuma desvalorização até o veículo ter mais de um ano de tempo de uso, nem é considerada nenhuma diminuição do valor real para os veículos com mais de cinco anos de utilização, processo que culminou com a prolação do Acórdão do TJUE (C-200/15), de 16-06-2016, acima já referido.

[...] Com efeito, em matéria de direito internacional, o artigo 8º, nº 4 da CRP estabelece que *“as disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetiva competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático”* (sublinhado nosso).

[...] Neste âmbito, conforme se escreve na Decisão Arbitral nº 577/2016-T, de 1 de Junho de 2017, *“(...) apesar de só os Estados Membros terem competência em matéria de impostos diretos, o Tribunal de Justiça (TJ) tem sustentado, através das suas decisões, que esses Estados devem exercer essa competência em conformidade com o direito da União Europeia. Evitando assim, violações das cinco liberdades económicas fundamentais, designadamente (...) a livre circulação de mercadorias (artigos 28.º e seguintes do TFUE) (...). Ora, é precisamente através da proteção de cada uma destas liberdades, diretamente aplicáveis, que ocorre uma verdadeira harmonização pela via jurisprudencial que se traduz na obrigatoriedade de as legislações nacionais se conformarem a cada uma dessas liberdades. (...) O direito português consagra uma cláusula de receção automática plena do direito convencional internacional, cumpridas as formalidades de aprovação, ratificação e publicação (...). Daqui decorre que os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados perante os tribunais”* (sublinhado nosso).

[...] E, prossegue a mesma decisão referindo que *“os tratados são superiores hierarquicamente relativamente à lei ordinária. Esta superioridade decorre não só dos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas igualmente do artigo 8.º n. os 1 e 2 da CRP. Apresenta-se, pois, como claro que, para que a convenção vigore na ordem interna, é necessário que a lei ordinária posterior a não possa revogar. Ou seja, o direito internacional convencional não pode ser afastado por leis ordinárias, surgindo como superior”*

àquelas. Sejam essas leis subsequentes, as quais serão materialmente inconstitucionais se o contrariarem; sejam anteriores, as quais terão de ser suspensas se forem conflitantes com esse direito convencional internacional, só retomando a vigência no caso de suspensão ou cessação da convenção internacional que estiver em causa” (sublinhado nosso).

[...] Não obstante as disposições internas, e como já vimos, o artigo 110º do TFUE (na esteira do artigo 90º do Tratado de Roma), preceitua que “*nenhum EM 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*”.

[...] Sobre a interpretação deste artigo face aos direitos nacionais já o TJUE se pronunciou por diversas vezes precisando o seu alcance dado que a admissão nos mercados nacionais de veículos automóveis portadores de placa de matrícula definitiva de outros Estados membros, isto é de veículos usados, rege-se exclusivamente pelo direito nacional, não podendo, todavia, tal direito contrariar os princípios em que se alicerça o funcionamento da UE.

[...] Por isso, dentro da liberdade conformadora que o legislador nacional dispõe para modelar o imposto de forma a proceder à sua cobrança de forma exequível e eficaz, é necessário ter em conta, para além da opinião da Comissão Europeia, enquanto entidade ao qual cabe zelar pelo respeito pelo Tratado, a jurisprudência comunitária que se vai produzindo.

[...] E tanto assim é que em conformidade com o documento anexado pela Requerida com as suas alegações escritas se percebe que o Estado Português, interpelado pela Comissão Europeia em 2009/2010, quanto à forma como eram tributados os veículos usados admitidos em Portugal provenientes da UE (porque contrária ao previsto no referido e citado artigo 110º do TFUE), se viu forçado a alterar a legislação em vigor em matéria de ISV, em concreto o artigo 11º, nº 1 do Código do ISV (naquela data vigente), através da Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2011), no sentido de:

“O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objecto de liquidação provisória, com base na aplicação das percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respectiva, as quais estão associadas à desvalorização social

média dos veículos no mercado nacional, calculada com referência à desvalorização comercial média corrigida do respectivo custo de impacte ambiental (...).

[...] Contudo, como não foi contemplada, com a referida alteração legislativa, a questão da desvalorização dos veículos usados, oriundos de outro EM, com menos de um ano e mais de cinco, surge então o já citado Acórdão do TJUE n.º C-200/15, de 16 de Junho de 2016 (referido e citado pelo Requerente), visando directamente a legislação nacional, consubstanciada no artigo 11.º do Código do ISV (na redacção em vigor até 2016), nos termos do qual se veio considerar que “a República Portuguesa ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro EM, introduzidos no território nacional, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de 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 artigo 110.º do TFUE” (sublinhado nosso).

[...] E assim, o legislador nacional foi forçado a alterar o referido artigo 11.º do Código do ISV, no sentido de nele incluir a desvalorização referida no ponto anterior, através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, mas excluindo de novo da redacção do artigo a questão da desvalorização incidente sobre a componente ambiental do ISV.

(...)”.

A alteração promovida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, não pacificou, porém, a questão da conformidade do direito pátrio com o direito da União Europeia uma vez que a componente ambiental ficou excluída da depreciação decorrente do “tempo de uso” do veículo, como se deu conta na decisão arbitral dada no Processo n.º 498/2019-T:

“A desconformidade do direito nacional, na sua actual redacção, com a norma comunitária conduziu já ao início de procedimento de infração. Conforme comunicado de 24-01-2019, a Comissão Europeia 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 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.’

Não o tendo feito, em comunicado de 27 de novembro de 2019, a Comissão referia:

“A Comissão decidiu hoje enviar um parecer fundamentado a Portugal por tributar veículos usados importados de outros Estados-Membros mais do que os automóveis usados adquiridos no mercado português. Atualmente, a legislação portuguesa não tem plenamente em conta a depreciação de veículos importados de outros Estados-Membros, pelo que a legislação portuguesa não é compatível com o artigo 110.º do TFUE. O Tribunal de Justiça Europeu tinha já concluído, em 16 de junho de 2016 (Acórdão C-200/15), que uma versão anterior deste imposto português era contrária ao direito da UE. Se Portugal não atuar no prazo de um mês, a Comissão pode decidir remeter o processo para o Tribunal de Justiça da UE”.

Essa ação foi intentada em 23 de abril de 2020 (Processo C-169/20), tendo a Comissão pedido ao Tribunal de Justiça da União Europeia que este “declar[ass]e que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados introduzidos no território da República Portuguesa e adquiridos noutros Estados-Membros no âmbito do cálculo do imposto de registo, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”.

Nos “fundamentos e principais argumentos” invocados referia-se que 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” – cf. Jornal Oficial da União Europeia de 22 de junho de 2020.

A Nona Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia, por acórdão de 2 de setembro de 2021, veio a decidir, no citado processo, que **“ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE”**.

Destarte, e tal como preteritamente decidido nos Processos n.ºs 572/2018-T, 346/2019-T, 348/2019-T, 350/2019-T, 459/2019-T, 466/2019-T, 498/2019-T e 776/2019-T, entre muitos outros e cuja argumentação se acompanha, também aqui se formula idêntico juízo de desconformidade dos referidos critérios de imposição fiscal com a disposição do artigo 110.º do TFUE, na medida em que o cálculo do imposto não leva inteiramente em linha de conta a depreciação do veículo levando a que a admissão do veículo de outro Estado-Membro esteja sujeita a uma carga tributária superior à que se encontra incorporada – e depreciada – no valor dos veículos automóveis usados anteriormente matriculados no território nacional, razão pela qual pode concluir-se que a lei nacional está a fazer incidir sobre os “produtos” dos outros Estados-Membros uma imposição interna, superior à que incide, direta ou indiretamente, sobre os veículos usados “nacionais”, em sentido oposto ao determinado no artigo 110.º do TFUE.

Ora, não subsistem quaisquer dúvidas relativamente ao direito da União Europeia como fonte do ordenamento jurídico português, seja aquele referido ao “direito primário” – o direito dos tratados –, como ao direito derivado – constituído pelos “atos jurídicos vinculativos (regulamentos, diretivas e decisões) emanados das instituições da União Europeia (artigo 288.º do TFUE), que podem ser adotados, na sequência do Tratado de Lisboa, enquanto *atos*

legislativos (artigo 289.º do TFUE), *atos delegados* (artigo 290.º do TFUE) e *atos de execução* (artigo 291.º do TFUE)”, como refere Fernando Alves Correia, *Texto e contexto da Constituição Portuguesa de 1976*, “in” *e-Pública*, vol. 3., n.º 3, dezembro de 2016, p. 4.

Do mesmo passo, não pode hodiernamente obnubilar-se o princípio de prevalência do direito da União Europeia sobre as normas de direito interno português, nos termos estabelecidos pela nossa *norma normarum*, seja em decorrência do disposto no n.º 3 do artigo 8.º - aditado em 1982 e alterado na revisão constitucional seguinte -, seja, com idêntica evidência, pela disposição do n.º 4, introduzida na revisão de 2004, nos termos do qual “as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”. De acordo com J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, trata-se de “uma das mais importantes alterações alguma vez introduzidas no sistema das fontes de direito do ordenamento jurídico-constitucional português e, mesmo, uma das mais importantes alterações constitucionais desde a origem da CRP”, significando que “as normas dos tratados, bem como as normas emanadas pelas instituições europeias, *prevalecem sobre as normas de direito interno*, incluindo normas da própria Constituição (pois a norma comunitária não distingue e a referida jurisprudência comunitária sempre se pronunciou nesse sentido)” – cf. J.J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 2007, pp. 264 e 265.

Nestes termos, o direito da União não se dirige unicamente ao legislador nacional, conformando a sua discricionariedade constitutiva, mas integra verdadeiramente o ordenamento jurídico, nos termos constitucionalmente reconhecidos e *supra* citados, pelo que a liquidação de imposto em desconformidade com as normas europeias inquina de ilegalidade, numa aceção ampla, a respetiva liquidação, que, por essa via, se torna anulável.

Por outro lado, não se vislumbra que esse entendimento colida com quaisquer “princípios fundamentais do Estado de direito democrático” ou que exista qualquer inconstitucionalidade dos critérios mobilizados como *ratio* desse juízo.

Procede, assim, a posição da Requerente, devendo, em consequência, assentar-se no julgamento de ilegalidade parcial dos atos de liquidação, precisamente na parte em que não

levaram em consideração qualquer dedução relativa à componente ambiental, com a restituição dos valores afetados por esse julgamento, porquanto, contrariamente ao que sustenta a Requerida, a competência para a anulação dos atos pressupõe a condenação na restituição dos valores ilegalmente arrecadados, pelo que, sabendo-se quais os valores tidos em conta na parte da componente ambiental e encontrando-se o peticionado dentro dos mesmos, não existe óbice em determinar a respetiva restituição, tanto mais que os mesmos não foram controvertidos pela Requerida. Nessa medida, atenta a desconformidade do disposto no regime legal pressuposto pela liquidação com o disposto no artigo 110.º do TFUE, impõe-se a anulação da liquidação na parte em que considera a componente ambiental desprovida de qualquer redução depreciativa, nos termos sobreditos, pelo que, em conformidade com o peticionado, os efeitos desse vício, que em abstrato poderiam ter maior amplitude, restringir-se-ão, *in casu*, à restituição da quantia reclamada e tida por indevidamente paga.

5.3.2. A Requerente peticiona, também, o “pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor à data do pagamento, desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição”.

Sobre o enquadramento da questão relativa aos juros indemnizatórios, escreveu-se, na decisão de 10 de setembro de 2021, tirada no Processo n.º 140/2021-T, do CAAD:

Está firmemente sedimentada a possibilidade de determinação do pagamento de juros pela jurisdição do CAAD, e, em casos análogos – *ie*: em casos em que estava em causa a questão da legalidade da cobrança da totalidade da componente ambiental do ISV sobre veículos usados provenientes de outros Estados-membros da UE introduzidos em Portugal –, ela foi quase sempre atribuída (embora em termos nem sempre coincidentes quanto ao início da contagem quando estava em causa um pedido de revisão). As exceções foram as decisões proferidas nos processos n.º 348/2019-T, decidido em 31 de Janeiro de 2020, e 34/2020-T, decidido em 10 de Setembro de 2020, em que, embora dando procedência ao pedido dos sujeitos passivos, se considerou que não tinha havido “erro imputável aos serviços”.

Face à atual redação do artigo 43.º da LGT, parece ao signatário que o enquadramento legal é outro. Na decisão de um caso referente a uma outra matéria – proferida em 14 de

Setembro de 2020 no processo n.º 786/2019-T – escreveu o seguinte (mantêm-se os itálicos, os negritos e as notas do original):

“O artigo 43.º da LGT, na sua atual redação (resultante, por último, da Lei n.º 9/2019, de 1 de Fevereiro, que lhe aditou a nova alínea d)), estabelece que

“1 - 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.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do ato tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.”

Nos termos das duas primeiras disposições deste artigo, a obrigação de pagamento de juros está ligada à existência de “erro imputável aos serviços”. Quer dizer que a lei impõe que, quando por erro na determinação dos factos ou na aplicação do Direito, o que foi exigido ao sujeito passivo exceder o que legalmente lhe era exigível, deve a AT indemnizar quem pagou

o que não devia, ou pagou mais do que devia. Foi nessa base que foram determinados os anteriores pagamentos de juros indemnizatórios.

O n.º 3, embora não fazendo referência a um erro singular e concreto (como no n.º 1) ou a um erro geral e abstrato (como no n.º 2) imputável aos serviços, continuava, até à intervenção do legislador de 2019, a fazer depender a obrigação de indemnização de um quadro de culpa da AT: esta tinha de indemnizar porque excedia os prazos legalmente previstos ou aqueles que se poderiam ter como razoáveis. Com o aditamento da alínea d) ao n.º 3 desse artigo ficou pela primeira vez consagrada na LGT a indemnização assente, não nalguma forma de culpa sua, mas naquilo que, para quem cobra tributos, constitui uma espécie de responsabilidade objetiva: mesmo obedecendo escrupulosamente àquilo que o criador de normas legislativas ou regulamentares determinou, pode a AT (em sentido lato) ser obrigada a pagar juros indemnizatórios. Ou seja: pode ser chamada a pagá-los mesmo inexistindo da sua parte qualquer desvio em relação às normas aplicáveis – *ie*: mesmo inexistindo erro dos serviços.

Noutro prisma, o que a alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º fez foi introduzir na LGT um outro erro, o erro do legislador (*lato sensu*), e, com isso, ampliar o leque de responsáveis pela obrigação de ressarcimento a cargo de quem cobra: não apenas quem executa fica sujeito a indemnizar quando executa mal, como fica também sujeito a indemnizar quando o que executa bem foi mal concebido.

Neste último caso, porém, isso só acontece quando a norma aplicada for julgada (ou declarada) inconstitucional ou ilegal e, portanto, só a partir do trânsito em julgado de tal decisão.

No caso, o pagamento indevido (...) resultou do cumprimento de uma norma em relação à qual a AT não está autorizada a desviar-se, mas que é desconforme com o Direito da União – que goza de prevalência sobre o Direito interno nos termos do artigo 8.º, n.º 4, da Constituição, e que incumbe a este Tribunal (como aos que o antecederam nesta matéria) fazer respeitar. Isso resulta, desde logo, da vinculação a suscitar as questões de reenvio prejudicial que sejam necessárias para a “interpretação e a aplicação uniformes” do Direito da União Europeia, mas decorre também do disposto no artigo 204.º da Constituição (apesar da sua epígrafe: “Apreciação da inconstitucionalidade”). Uma vez que tal norma é, por essa via, ilegal, os juros são devidos, mas apenas desde o trânsito da presente decisão.

Como o Requerente procedeu ao pagamento da totalidade da importância em parte indevidamente liquidada, tem direito, segundo a jurisprudência uniforme do CAAD, e como pediu, à devolução do montante pago em excesso.

Tem também direito ao recebimento dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, a partir do trânsito da presente decisão – não por erro dos seus serviços, mas por erro do legislador.”

Ainda se poderia invocar, como obstáculo à aplicação da norma da referida alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que, em rigor, a violação de normas do Direito da União por leis internas não constitui propriamente nem “inconstitucionalidade” nem “ilegalidade”. Contudo, como se referiu supra (nota 14) a desconformidade de uma lei com o Direito da União configura uma situação análoga à de inconstitucionalidade (ou, pode admitir-se agora, de inconstitucionalidade indireta, por violação do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição através da desconformidade com o parâmetro interposto do Direito da União).

Em qualquer caso – e reconduza-se o juízo de desconformidade de uma norma legal interna com o Direito da União a inconstitucionalidade ou a ilegalidade (e não se vê que possa ser outra coisa) –, certo é que não faria sentido que tal situação tivesse um tratamento diferente do que o legislador de 2019 criou para as situações de desconformidade com normas de valor reforçado ou com a Constituição.

Assim, só a partir do trânsito em julgado de um juízo de desconformidade com o Direito da União – como o que dependerá do trânsito da presente decisão – haverá lugar ao pagamento de juros.

(...)”.

Aqui se reitera tal entendimento, a cuja fundamentação se adere, determinando-se o dever de pagamento dos juros a partir do trânsito em julgado da presente decisão.

6. Decisão

Destarte, atento o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção da extemporaneidade do pedido invocada pela Requerida;

- b) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações de ISV contestadas, ordenando-se o reembolso à Requerente das quantias indevidamente pagas, no valor global peticionado de € 32 630,05; anulando-se, em consequência, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que recaiu sobre as referidas liquidações de ISV;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data do trânsito da presente decisão até integral pagamento; e, em consequência,
- d) Condenar a Requerida nas custas processuais *infra* determinadas.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária atribui-se ao processo o valor de € 32 630,05.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 836,00, em consonância com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Coimbra, 26 de abril de 2022,

João Pedro Rodrigues

Notifique-se.