

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 306/2021-T

Tema: ISV - Artigo 11º 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 mais recentemente Isso mesmo resulta da jurisprudência do TJUE, vertida no recente Acórdão proferido no processo C 169/20, de 02.09.2021, que se debruçou especificamente sobre o artigo 11º do CISV e, concretamente, sobre a questão da não desvalorização na componente ambiental. Concluiu o TJUE que: *“há que declarar que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE. (...)”*. E em conformidade decidiu que: ***“1) Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro 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.”***

III - Nessa medida, as liquidações de ISV impugnadas afiguram-se parcialmente ilegais e devem ser anuladas na parte em que, não considerando a percentagem de desvalorização adequada, geraram um valor de imposto a pagar superior ao que devia ter sido praticado. Exceção-se a liquidação referente à importação da viatura com a matrícula ..., porquanto não tendo sido objeto de pedido de revisão oficiosa, há muito se consolidou, verificando-se a caducidade do direito de impugnação, com a consequente absolvição do pedido.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

No dia 18/05/2021, **A...**, **LDA**, com o NIF..., residente na Rua ..., ..., ...-... Vila Nova de Gaia e **B...**, NIF ..., residente na Rua ..., ..., ...-..., ... Vila Nova de Gaia, doravante designados por «primeiro e segunda Requerentes» ou apenas «Requerentes», apresentaram 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 dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações de Imposto sobre Veículos (ISV) a seguir discriminadas:

- 1) O 1º Requerente Stand A... importou um conjunto de automóveis cuja matrícula, origem, marca e data da importação constam do Mapa junto em anexo ao pedido arbitral, como Doc. nº1, que se dá por integralmente reproduzido, e do qual resulta um conjunto de automóveis importados ao longo dos anos de 2017 a 2020 (concretamente, em datas compreendidas entre 30-03-2017 e 29-12-2020), tendo suportado um total de ISV de €79.979,64 , do qual €41.319,26 corresponde ao valor da componente cilindrada (em relação ao qual foi considerada a respetiva desvalorização pelo número de anos de uso dos veículos) e €38.659,72 ao valor da componente ambiental – DAV emitida pela Alfândega do Freixieiro

- 2) A 2ª. Requerente importou o veículo de marca ..., movido a gasóleo, ao qual foi atribuída a matrícula ..., o qual tinha sido matriculado pela primeira vez na Alemanha (país de origem) em 16-05-2018, em relação ao qual foi liquidado ISV no valor de €9.438,30, correspondente aos valores de €3.794,14, pela componente cilindrada (em relação à qual foi considerada a respetiva desvalorização decorrente dos anos de uso) e €5.644,16 correspondente ao valor da componente ambiental

O pedido arbitral, tem por objeto, concretamente, as liquidações de ISV, promovidas ao abrigo do artigo 11º do CISV, porquanto, entendem os Requerentes que este artigo viola o disposto no artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, em virtude dessa desconformidade, os Requerentes foram lesados, respetivamente, nos valores de €20.230,11 (vinte mil, duzentos e trinta euros e onze cêntimos) e € 1.580,36 (mil quinhentos e oitenta euros e trinta e seis cêntimos) de imposto pago em excesso. Peticionam a anulação parcial das liquidações e o reembolso da quantia paga em excesso acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor à data do pagamento, contabilizados desde a data de pagamento do imposto até à efetiva restituição.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 18/05/2021, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD no dia 20/05/2021 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 08/07/2021, 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 27/07/ 2021 e na mesma data foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerida, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

No dia 27/10/2021, considerando a ausência de resposta da requerida AT, foi proferido despacho arbitral o qual fixou prazo para os Requerentes se pronunciarem sobre a necessidade de produção da prova testemunhal indicada e, ainda, sobre a possibilidade de dispensa de realização da reunião referida no artigo 18º RJAT.

A 29-10-2021 os Requerentes pronunciaram-se no sentido da dispensa de realização de reunião e inutilidade de produção de prova testemunhal. Foi a AT notificada para apresentar o respetivo Processo Administrativo (PA). As partes foram notificadas para apresentação de alegações escritas, facultativas, no prazo fixado para o efeito. Foram os Requerentes advertidos da necessidade de procederem ao pagamento da taxa subsequente.

Em 24-11-2021 a AT veio aos autos juntar o PA e, no prazo fixado, veio juntar alegações escritas, nas quais invoca a exceção de caducidade do pedido arbitral em relação a algumas das liquidações e pugnar pela improcedência do pedido em relação às demais.

Considerando os despachos arbitrais fundamentados, proferidos em 25-01-2022 e 25-03-2022, fixou-se a data-limite para prolação da decisão arbitral até 27-05-2022.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4º e 10º nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

III - QUESTÕES A DECIDIR

Considerando as posições das partes nos presentes autos, são duas as questões a decidir:

1ª. Como questão prévia importa decidir a alegada extemporaneidade do pedido de revisão e caducidade do direito de ação;

2ª. Dependendo da decisão da questão prévia importa apreciar a (i)legalidade das de todas ou apenas de algumas das liquidações de ISV impugnadas nos autos.

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

IV – DECISÃO

A) Decisão da matéria de facto

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

- a. Confrontando os documentos juntos com o pedido arbitral, mormente o quadro anexo junto como documento nº 1 e toda a documentação constante do processo administrativo junto aos autos, resulta que a 1ª Requerente importou um conjunto de automóveis, provenientes da Alemanha, Bélgica e França, em estado de usados, tendo posteriormente tratado da sua legalização em Portugal, a saber:

Matrícula	Data	Origem	ISV	C. Cilindrada	C. Ambiental	% Desv.	Redução C.C.	Valor a restituir
...	30/03/2017	Alemanha	5.182,00	4.431,50	1.991,32	28%	1.240,82	557,57
...	20-04-2017	Alemanha	1797,54	1.766,84	790,44	43%	339,89	339,89
...	21-04-2017	Alemanha	1.754,75	2.450,47	578,52	52%	1.274,24	300,83

...	02-05- 2017	Aleman ha	4.446,6 3	4.431,5 0	1.920,6 8	43%	1.905,5 5	825,89
...	08/05/20 17	Aleman ha	5.278,2 5	4.431,5 0	2.397,7 8	35%	1.551,0 3	839,22
...	25-05- 2017	Aleman ha	3.471,7 0	4.431,5 0	1.920,6 8	65%	2.880,4 8	1.248,4 4
...	25-05- 2017	Aleman ha	4.118,4 4	4.431,5 0	1.991,3 2	52%	2.304,3 8	1.035,4 9
...	14-06- 2017	Aleman ha	1.842,1 7	2.450,4 7	861,08	60%	1.470,2 8	516,65
...	14-06- 2017	Aleman ha	1.496,9 3	2.260,8 5	931,72	75%	1.695,6 4	698,79
...	14-06- 2017	Aleman ha	1.723,0 2	2.260,8 5	931,72	65%	1.469,5 5	605,62
...	20-06- 2017	Aleman ha	4.288,9 5	4.431,5 0	3.181,0 8	75%	3.323,6 3	2.385,8 1
...	03-07- 2017	Aleman ha	2.062,5 6	1.766,8 4	790,44	28%	494,72	221,32
...	18-07- 2017	Aleman ha	2.477,0 3	2.450,4 7	1.496,8 4	60%	1.470,2 8	898,10
...	02-08- 2017	Bélgica	1.966,4 7	2.450,4 7	790,44	52%	1.274,2 4	411,03
...	24-08- 2017	Aleman ha	3.049,2 6	2.450,4 7	1284,92	28%	686,13	359,78
...	29-08- 2017	Aleman ha	3.542,3 4	4.431,5 0	1991,32	65%	2.880,4 8	1294,36
...	16-11- 2017	Aleman ha	5.278,2 5	4.431,5 0	2.397,7 8	35%	1.551,0 3	839,22

...	08-01-2018	Alemanha	3.099,19	4.431,60	1.991,32	75%	3.323,70	1.493,49
...	08-01-2018	Alemanha	2.171,33	2.450,47	578,52	35%	857,66	202,48
...	11-01-2018	Alemanha	1.754,75	2.450,47	578,52	52%	1.274,24	300,83
...	11-01-2018	Alemanha	1.850,44	1.766,84	1.002,36	52%	918,76	521,23
...	26-10-2020	Alemanha	5.135,21	4.517,80	3.553,98	65%	2.936,57	2.310,09
...	27-10-2020	Bélgica	1.903,23	1.805,08	874,33	43%	776,18	375,96
...	03-11-2020	Bélgica	1.346,30	1.982,88	216,06	43%	852,64	92,91
...	04-11-2020	Alemanha	4.596,32	5.269,64	1.592,63	43%	2.265,95	684,83
...	29-12-2020	França	2.549,04	2.308,00	1.233,48	43%	992,44	530,40
		TOTAL	78.182,10	82.742,51	37.869,28		42.430,35	19.890,22

(Cfr. PA e Documento n.º 1 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral)

- b. A 1ª. Requerente cumpriu todas as suas obrigações legais, aduaneiras e tributárias devidas em Portugal;
- c. Como resulta demonstrado no Processo Administrativo junto aos autos pela AT, a 1ª requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do ISV liquidado e pago, com referência

às viaturas e liquidações de ISV mencionadas no quadro descrito na alínea a) do probatório; (Cfr. PA junto aos autos)

Todas as viaturas foram introduzidas pela primeira vez no mercado, nos respetivos países de origem, em datas anteriores às mencionadas no quadro da alínea a) do probatório, as quais correspondem às datas de introdução das viaturas no circuito económico português; (Cfr. PA e Documento nº 1 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral)

- d. As viaturas foram introduzidas no mercado português e declaradas na Alfândega nas datas mencionadas na alínea a) do probatório, conforme Declarações Aduaneiras constantes do processo administrativo junto aos autos pela AT, e que se dá por reproduzido;

(Cfr. PA e Documento nº 1 a 4 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral)

AT procedeu à liquidação do ISV devido, com referência a todas as viaturas mencionadas no quadro da alínea a) do probatório, no valor de € 78.182,10, que corresponde ao valor determinado pela componente cilindrada após a dedução da percentagem de desvalorização, como resulta do quadro descrito em a);

(Cfr. PA junto aos autos e doc. 1 em anexo ao pedido arbitral)

- e. Na componente ambiental não foi considerada qualquer percentagem de desvalorização; (Cfr. DAV's constantes do PA)

- f. O Imposto foi integralmente pago pela Impugnante; (Cfr. PA junto aos autos.)

- g. Em 05/11/2020 a segunda Requerente apresentou a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) nº 2020/..., na Alfândega de Leixões, referente ao veículo automóvel ligeiro de passageiros, de marca ..., registado com a matrícula ..., com data de entrada em território nacional em 22-10-2020 importado da Alemanha, onde tinha sido matriculado pela primeira vez em 16-05-2018.

(Cfr. PA e Documento nº 2 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral)

A 2ª. Requerente cumpriu todas as suas obrigações legais, aduaneiras e tributárias devidas em Portugal; (Cfr. PA e Documento nº 2 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral)

- h. A AT procedeu à liquidação do ISV no valor de € 9.438,30, que corresponde ao valor de €3.794,14, determinado pela componente cilindrada após a dedução da percentagem de desvalorização e €5.644,16 correspondente à componente ambiental, em relação à qual não foi considerada qualquer percentagem de desvalorização, como consta da DAV junta aos autos e ao processo administrativo, da qual consta:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	2143 [cc] x 5.08 [tx] - 5616.8 [ded]			5.269,64 €
02. Componente ambiental	143 [co2] x 177.19 [tx] - 19694.01 [ded]			5.644,16 €
03. Taxa aplicável da tabela	(5269.64€ + 5644.16€)	100%		10.913,80 €
04. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 2 a 3 anos	(5269.64€ * 100%) * 28%	28%		1.475,50 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
06. SubTotal = [3 - 4 + 5]				9.438,30 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	()	0%		0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				9.438,30 €

S - Dados Contabilísticos **- S**

Tipo de rubrica	Rubrica	Montante
ISV - TABELA A - 3º	638	9.438,30 €

Total: 9.438,30 €

Extenso: NOVE MIL E QUATROCENTOS E TRINTA E OITO EUROS E TRINTA CENTIMOS

(Cfr. PA e Documento nº 2 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral)

O Imposto foi integralmente pago pela Impugnante; (Cfr. PA e Documento nº 2)

Com base nos elementos constantes de todas as DAV constantes do processo administrativo, resulta que o cálculo do ISV foi efetuado pelos serviços, nos termos dos artigos 7º e 11º do CISV; (Cfr. PA junto aos autos)

- i. Em 02/12/202, a 1ª. Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações de ISV com referência aos veículos mencionados em a); (Cfr. PA, junto aos autos);
- j. Em 28/02/2021 a 1ª. Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa; (Cfr. PA, junto aos autos);
- k. Em 17/12/2020 a 2ª. Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de ISV com referência ao veículo mencionado em f); (Cfr. PA, Fls 20 e ss);
- l. A 2ª. Requerente foi notificada do indeferimento do pedido de revisão oficiosa por Ofício nº 2021..., de 03-02-2021, rececionado em 08-02-2021 (Cfr. PA, Fls 28);
- m. Em 18-05-2021 as Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral.

A) FACTOS NÃO PROVADOS

Considera-se como não provado que a 1ª. Requerente tenha apresentado pedido de revisão oficiosa quanto à liquidação n.º 2017/..., de 19.07.2017, resultante da apresentação da DAV n.º 2017/..., com aceitação em 19.07.2017, relativa ao veículo a que foi atribuída a matrícula Do processo administrativo não consta documento que comprove a apresentação do pedido de revisão oficiosa relativamente a esta viatura e os documentos juntos ao pedido arbitral não permitem concluir de modo diverso.

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

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

Os factos descritos nas alíneas do probatório 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, com exceção do facto mencionado no tópico anterior como não provado, não existe qualquer outra 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.

Todos os factos considerados provados encontram-se evidenciados na prova documental junta aos autos e, sobretudo, nas DAV e restante documentação constante do processo administrativo.

O facto constante na alínea r) resulta provado pela informação registada no sistema de gestão processual do CAAD.

IV – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

A) Quanto à liquidação n.º 2017/...resultante da apresentação da DAV n.º 2017/...

Com referência à liquidação n.º 2017/..., de 19.07.2017, resultante da apresentação da DAV n.º 2017/..., com aceitação em 19.07.2017, relativa ao veículo a que foi atribuída a matrícula ..., veio a AT alegar que esta liquidação, efetuada pela Alfândega do Freixieiro no ano de 2017, não foi objeto de pedido de revisão oficiosa, conforme se extrai dos documentos que integram o Processo Administrativo, não assistindo à 1ª Requerente, o direito de impugnar a liquidação em causa com fundamento no indeferimento de pedido de revisão oficiosa.

No caso dos presentes autos, como resulta da matéria descrita no Relatório e na decisão sobre a matéria de facto, o presente pedido arbitral surge no seguimento do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações do ISV.

De facto, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime da Arbitragem Tributária, em conjugação com a alínea f), do n.º 1, do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral era de 90 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento, que, no caso vertente, ocorreu em 02.08.2017. Considera-se, nesta matéria aplicável o disposto no artigo 29.º, n.º 1, do mesmo regime, designadamente nos termos da alínea a) do mesmo preceito, às normas do código de procedimento e de processo tributário aplicáveis à interposição de impugnação judicial, uma vez que a arbitragem tributária constitui um meio processual de natureza alternativa em relação à impugnação judicial (veja-se nesse sentido o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 210/2011, que aprovou o Regime, bem como os n.ºs 1 e 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a instituir a arbitragem tributária). Sendo assim, como bem alega a AT, o prazo para dedução de pedido de constituição de tribunal arbitral *«é contínuo, que não sofre qualquer suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais»*. Logo, como bem alegou a AT o prazo para impugnar essa liquidação terminou em

31.10.2017 e não tendo ocorrido pedido de revisão oficiosa, os seus efeitos já se consolidaram na ordem jurídica.

Assim, tem razão a AT quando alega a caducidade do direito de ação, porquanto, tendo o pedido de constituição de tribunal arbitral só foi apresentado em 18.05.2021, pelo que o mesmo é *«extemporâneo, verificando-se, pois, quanto à liquidação supra identificada a exceção de caducidade do direito de ação. Assim, face ao invocado, constituindo a intempestividade, traduzida na caducidade do direito de pedir a pronúncia arbitral, uma exceção perentória que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º do Código de Processo Civil, impede o efeito jurídico dos factos articulados pela 1ª Requerente, extinguindo o direito de que se arroga, há lugar à absolvição total do pedido (ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).»*

Termos em que, não poderá proceder o pedido deduzido pela primeira Requerente quanto a esta liquidação.

B) Quanto às restantes liquidações impugnadas pelas Requerentes

Após pedido de revisão as Requerentes impugnam o indeferimento deste pedido, que consideram ilegal, e convocam o tribunal arbitral para decidir uma única questão de direito, que é a de saber se as liquidações do ISV, no caso concreto dos autos, são ou não ilegais por terem como base legal fundamentadora a norma do artigo 11.º do CISV. Isto porque, de acordo com este artigo 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 diversos acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, no seguimento da jurisprudência introduzida pelo Acórdão proferido no processo C/200/15, de 16-06-2016.

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 artigo 11º do CISV, no caso da admissão de veículos usados, aplicava-se no cálculo de imposto uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo. Redução essa equiparável à desvalorização comercial média dos veículos usados

comercializados no mercado nacional. 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 pelas Requerentes não é nova e tem sido recorrente, desde a entrada em vigor deste artigo 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. Como bem alegam as Requerentes 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.

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. As Requerentes juntaram aos autos a 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 **n.º 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. 11.º do TFUE (...) Este artigo (110.º 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, n.º 21; de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamas e Siilin, C-101/00, EU: C:2002:505, n.º 53; e de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.º 25)” (n.º 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 110.º 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)” (n.º 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.

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

- n. 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;*
- o. 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).*

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 as Requerentes, 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.

Retornando ao caso dos presentes autos, se tivesse sido considerada, também, a percentagem de desvalorização na componente ambiental, as Requerentes teriam pago um valor de ISV inferior ao que efetivamente pagou. Concretamente, se considerarmos o quadro constante do

Já no que respeita à 2ª. Requerente, verifica-se que, se tivesse sido considerada a desvalorização também na componente ambiental, teria suportado um valor inferior de imposto, sendo a diferença 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.

A AT não apresentou resposta, mas no prazo concedido para alegações veio pugnar pela legalidade dos atos impugnados, questionar o pedido de condenação no reembolso de imposto pago em excesso, bem assim como na condenação em juros indemnizatórios.

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.

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 (centímetros cúbicos)</i>	<i>Taxas por centímetros cúbicos (Euros)</i>	<i>Parcela a abater (Euros)</i>
<i>Até 1 000</i>	<i>0,99</i>	<i>767,50</i>
<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>	<i>5 600,00</i>

Componente Ambiental

Veículos a Gasóleo

Escalão de CO₂ (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.

*

Neste enquadramento legal, constata-se que no caso concreto as liquidações do ISV sobre viaturas provenientes de outro Estado Membro da União Europeia (no caso, Alemanha, Bélgica e França) 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 de cada veículo, conforme as percentagens legalmente previstas e constantes do Quadro inserido na alínea a) da matéria assente, correspondente apenas à respetiva percentagem de desvalorização aplicada sobre o montante determinado pela 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 as Requerentes deduzem 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 das normas nacionais com o Direito da União Europeia, relativamente 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

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.

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

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”).

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 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 considerando, 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

Mas, se dúvidas persistissem, acresce que no recente **Acórdão do TJUE, de 02-09-2021, proferido do Processo nº C 169/20**, a questão voltou a ser apreciada pelo TJUE e, precisamente, a questão que o Requerente suscita nestes autos, e que tem vindo a ser suscitada e apreciada em muitos outros processos. Assim, no seguimento de queixa apresentada junto da Comissão Europeia esta peticionou junto do TJUE “*que declare que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.*”

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

Neste Acórdão do TJUE, do qual evidenciamos algumas das suas conclusões, após discorrer desenvolvidamente sobre o regime jurídico previsto no Direito Português em sede de ISV, quando incidente sobre veículos usados importados de outros Estados membros e, em concreto, sobre a ilegalidade da desconsideração de desvalorização sobre a componente ambiental, concluiu o TJUE o seguinte:

“37. Neste contexto, para saber se um imposto cria uma discriminação indireta entre os veículos automóveis usados importados e os veículos automóveis usados similares já presentes no território nacional, importa examinar se tal imposto é neutro no que respeita à concorrência entre os veículos usados importados e os veículos usados similares anteriormente matriculados no território nacional e submetidos, no momento da matrícula, ao referido imposto (v., por analogia, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 38).

38. Além disso, o Tribunal de Justiça especificou que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo matriculado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 40 e jurisprudência referida).

39. No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, na sequência do Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal (C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453), a República Portuguesa reformou o seu regime de tributação dos veículos objeto de uma primeira colocação em circulação em Portugal. Segundo o regime resultante da referida reforma, o imposto em causa, cobrado nessa

ocasião, inclui duas componentes, uma calculada em função da cilindrada do veículo em questão e a outra, denominada «componente ambiental», em função do nível de emissão de dióxido de carbono desse veículo.

40. Diferentemente da componente do imposto em causa calculada em função da cilindrada do veículo, para a qual o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos prevê uma percentagem de redução em função da idade do veículo, não está prevista nenhuma redução da componente ambiental do referido imposto que reflita a desvalorização do valor comercial do veículo a esse título.

41. Daqui resulta que a legislação nacional que institui o imposto em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo para os veículos usados importados em Portugal de outros Estados-Membros é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos. Por conseguinte, a referida legislação não garante que os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares já presentes no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE.

42. A este respeito, não contestando que o Código do Imposto sobre Veículos não prevê nenhuma redução da componente ambiental do imposto em causa relativamente aos veículos usados importados no seu território, a República Portuguesa considera, antes de mais, que esta circunstância se justifica por um objetivo de proteção do ambiente. Com efeito, o pagamento integral da componente ambiental não tem por objetivo restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas subordinar essa entrada a um critério seletivo aplicando exclusivamente critérios ambientais.

43. Ora, importa recordar que, embora os Estados-Membros sejam, na verdade, livres de estabelecer um sistema de tributação diferenciada para certos produtos e, portanto, de definir as modalidades de cálculo do imposto de registo de modo a ter em

conta considerações relacionadas com a proteção do ambiente, não é menos verdade que essas modalidades devem, nomeadamente, ser suscetíveis de evitar qualquer forma de discriminação, direta ou indireta, relativamente às importações provenientes de outros Estados-Membros, ou de proteção em favor de produções nacionais concorrentes, em conformidade com o artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, EU:C:1998:155, n.º 30, e de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 59).

44. A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da «classificação ambiental» dos veículos, 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 (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.ºs 56 e 57).

45. Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que o objetivo de proteção do ambiente poderia ser realizado de forma mais completa e coerente fazendo incidir um imposto anual sobre qualquer veículo que entrasse em circulação num Estado-Membro, o qual não beneficiaria o mercado nacional dos veículos usados em detrimento da colocação em circulação de veículos usados importados de outros Estados-Membros e seria, além disso, conforme com o princípio do poluidor-pagador (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 60).

46. Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado

proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110.º TFUE.

47. Em seguida, a República Portuguesa alega, em substância, que a componente ambiental do imposto em causa constitui, na realidade, um imposto autónomo, distinto da componente deste imposto calculada em função da cilindrada do veículo em causa.

48. A este respeito, importa observar que, no artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, a componente ambiental é apresentada como um dos dois elementos utilizados para o cálculo de um imposto único e não como um imposto distinto. Além disso, e em qualquer caso, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, tal imposto distinto continuaria a ser discriminatório em relação aos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, uma vez que o referido imposto excederia o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares comprados e registados no território nacional.

49. Por outro lado, importa salientar que, embora, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre Veículos, os contribuintes possam optar por um método alternativo de cálculo do imposto em causa, requerendo ao diretor da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efetiva do veículo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais de uma norma essencial do Tratado FUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 34).

50. Por último, quanto à afirmação da República Portuguesa, avançada na tréplica, de que está em discussão na Assembleia da República portuguesa uma nova redação para o artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, há que recordar que esse argumento é irrelevante, na medida em que a existência de um incumprimento deve, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, de modo que as alterações posteriormente ocorridas não podem ser tomadas em consideração pelo Tribunal de Justiça (Acórdão de 21 de março de 2019, Comissão/Itália, C-498/17, EU:C:2019:243, n.º 29 e jurisprudência referida).

51. Nestas condições, há que declarar 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 em causa previsto no Código do Imposto sobre Veículos, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE. (...)

E conclui decidindo que:

“1) 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.”

Retornando ao caso dos presentes autos, a questão a decidir é, precisamente, 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. O princípio é o de que 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.

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 das Requerentes, persiste o problema e fundamenta o presente pedido arbitral. As razões invocadas, com a alegada proteção do ambiente e qualidade de vida, não justificam a discriminação negativa dos veículos usados admitidos no território nacional relativamente aos comercializados em Portugal. Ora, este tipo de discriminação é, expressamente, proibido pelo artigo 110.º do TFUE.

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, as Requerentes têm razão quando vêm 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...”*

Em reforço da posição aqui assumida, além da jurisprudência arbitral vertida, entre outros, nos citados processos 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 temos 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.

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 pelas Requerentes tem de proceder, com as especificidades resultantes da matéria assente como provada, e as liquidações impugnadas anuladas parcialmente, porquanto ao desconsiderar a redução na vertente relativa à componente ambiental do ISV, encontram-se feridas de ilegalidade, por violação de lei comunitária.

*

Posto isto, cabe ainda decidir a questão suscitada pela AT nas suas alegações quando invoca que o tribunal arbitral não tem competência para a «condenação» no reembolso dos impostos eventualmente pagos em excesso. Ora, sem grandes desenvolvimentos por desnecessários, diga-se que a AT não pode desconhecer as consequências legais da anulação dos atos tributários. Como é sabido, a anulação de atos administrativos ou tributários tem como consequência legal a reposição da situação que existiria se o ato ilegal não tivesse ocorrido. Ou seja, no caso de anulação de atos tributários uma vez anulado o ato tributário a AT fica obrigada à restituição dos valores que tenham sido pagos por força do ato ilegalmente praticado. Assim, a questão suscitada pela AT não tem qualquer cabimento ou fundamento legal, traduzindo uma leitura perfeitamente enviesada das consequências da anulação do ato tributário.

*

Em conformidade com o que vem exposto, assiste ainda às Requerentes o direito ao reembolso do imposto pago em excesso, ou seja, retomando o Quadro constante da alínea a) do probatório, concretamente os valores constantes da última coluna assinalada como «valor a restituir», o valor de 19.890,22€ a devolver à 1ª. Requerente, resultante da dedução que devia ter sido considerada no cálculo do imposto a liquidar, por aplicação da taxa de desvalorização sobre a componente ambiental, e no valor de 1.580,36€, a devolver à 2ª. Requerente, 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

As Requerentes peticionam, ainda, o reembolso das importâncias indevidamente cobradas em excesso acrescida de juros indemnizatórios. O artigo 43.º, nº1, 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 e anulação parcial dos atos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importância manifestamente indevida.

Nestes termos, sendo parcialmente anuladas as liquidações impugnadas, por ilegalidade, têm as Requerentes 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 pela caducidade do direito de ação quanto à liquidação n.º 2017/..., resultante da apresentação da DAV n.º 2017/... (veículo com a matrícula ...) com a consequente absolvição do pedido deduzido pela 1ª. Requerente quanto a esta liquidação;
- b) Julgar procedente o pedido da 1ª. Requerente quanto às demais liquidações constantes do quadro da alínea a) da matéria assente, e, em consequência, anular parcialmente as liquidações de ISV impugnadas e condenar a AT a devolver à 1ª. Requerente o valor de imposto pago em excesso, no montante de 19.890,22€, acrescido de juros

indemnizatórios contabilizados à taxa de juro legal, desde a data de pagamento até à data da devolução efetiva.

- c) Julgar procedente o pedido formulado pela 2ª. Requerente e anular parcialmente a liquidação de ISV impugnada, com a consequente devolução do excesso de imposto suportado, no montante de 1.580,36€, acrescido de juros indemnizatórios, contabilizados à taxa de juro legal, desde a data de pagamento até à data da devolução efetiva.
- d) Condenar a 1ª. Requerente e a Requerida no pagamento das custas processuais, na percentagem de decaimento, 1,6% a cargo da 1ª. Requerente e 98,4% a cargo da Requerida.

IV. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€21.810,48** (vinte e um mil, oitocentos e dez mil euros e quarenta e oito 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 **1.224,00 €** (mil, duzentos e vinte e quatro euros), na proporção do decaimento, a saber: 1,6% a cargo da 1ª. Requerente e 98,4% da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 24/05/2022

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)