

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 498/2021-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: ***“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.”***

III - Nessa medida, a liquidações de ISV impugnadas afiguram-se parcialmente ilegais e devem ser anuladas na parte em que, por não considerarem a percentagem de desvalorização adequada sobre a componente ambiental, incorporaram um valor de imposto a pagar superior ao devido.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

No dia 19/08/2021, A... **LDA**, doravante designada por «Requerente», pessoa coletiva com sede na ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Braga, devidamente registada Conservatória do Registo Comercial de Braga sob o mesmo número de matrícula e de pessoa coletiva n.º..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e do disposto no artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), para impugnação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (RG) e da liquidação de ISV resultante da apresentação da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2020/..., com data de aceitação de 04.08.2020, relativa a Imposto Sobre Veículos (ISV), praticado pelo Diretor da Alfândega de Braga.

O Requerente vem peticionar a anulação parcial das liquidações de ISV liquidado em excesso, no valor €14.226,81 (catorze mil, duzentos e vinte e seis euros e oitenta e um cêntimos), acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal, devidos desde a data do pagamento até à efetiva restituição.

O pedido arbitral, tem por fundamento a ilegalidade da liquidação de ISV, promovida ao abrigo do artigo 11º do CISV, porquanto, entende o Requerente que este artigo viola o disposto no artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Peticiona a anulação parcial da liquidação 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 19/08/2021, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD no dia 23/08/2021 e, automaticamente, notificado à AT. O 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 07/10/2021, 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 26/10/ 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. A AT não apresentou resposta.

Em 26/01/2022 foi proferido despacho arbitral, com o seguinte teor:

«Considerando:

1. Que a AT foi notificada para apresentar resposta, nos termos previstos no artigo 17º do RJAT, a 20-10-2021;

2. Que decorrido o prazo a AT não apresentou resposta;

3. Que a Requerente não indicou prova testemunhal a inquirir,

Conclui-se que o processo deve prosseguir a sua tramitação subsequente.

Nestes termos fixa-se o prazo de 15 dias igual e sucessivo para as partes apresentarem, querendo, alegações escritas. No mesmo prazo deve a Requerente vir apresentar comprovativo de pagamento da taxa subsequente.

Fixa-se o prazo de 10 dias para a AT para vir aos autos juntar o Processo Administrativo.

A decisão arbitral será proferida no prazo previsto no nº1 do artigo 21º do TJAT.»

Findo o prazo fixado sem que a AT juntasse aos autos alegações ou processo administrativo (PA), o tribunal proferiu novo despacho, em 21/03/2022, no qual ordenou à Requerida a junção aos autos do PA, no prazo de 10 dias, após o que o processo prosseguiria para decisão final. Em 28/03/2022 a AT veio juntar aos autos o PA e apresentou Alegações

escritas. Por despacho de 18-04-2022, após pronúncia da Requerente, foi ordenado o desentranhamento das alegações apresentadas pela AT, por extemporâneas. Por despacho de 26-04-2022 o tribunal arbitral, considerando que pela tramitação descrita não se afigurou possível proferir a decisão até 26-04-2022, e no uso da possibilidade prevista no nº2, do artigo 21º do RJAT, prorrogou por dois meses o prazo para prolação da decisão arbitral, ou seja, a data-limite passou para 26-06-2022.

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, constata-se que a questão a decidir é apenas uma: apreciar a (i)legalidade da liquidação de ISV impugnada 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)** A Requerente é uma sociedade comercial, por quotas, que tem por objeto o comércio de compra e venda, importação e exportação, e aquisição e vendas intracomunitárias de veículos automóveis.
- b)** No âmbito da sua atividade, adquiriu viaturas provenientes da União Europeia para introdução no consumo.
- c)** A Requerente apresentou junto da Alfândega de Braga, na qualidade de operador reconhecido com o número..., Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV), e pagou o respetivo Imposto Sobre Veículo (ISV), liquidado por essa Alfândega, correspondente aos veículos importados de países da UE, em estado de usados, todos com matrículas no país de origem em datas compreendidas entre 2003 e 2017, conforme o descritivo que segue:
- i. DAV 20/..., de 2020/10/08, referente ao veículo marca ..., matrícula belga ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 2.567,10 em 2020/10/08;
 - ii. DAV 20/... de 2020/07/30, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 397,06 em 2020/10/09;
 - iii. DAV 20/... de 2020/10/13, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.811,59 em 2020/10/13;
 - iv. DAV 20... de 2020/10/14, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.344,15 em 2020/10/14;
 - v. DAV 20/... de 2020/01/31, referente ao veículo marca ..., matrícula francesa ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 1.770,55 em 2020/10/15;
 - vi. DAV 20/... de 2020/09/24, referente ao veículo marca ..., matrícula francesa ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 2.159,04;

- vii. DAV 20/... de 2020/07/09, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.596,32 em 2020/07/30;
- viii. DAV 20/...de 2020/03/05, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.093,29 em 2020/08/05;
- ix. DAV 20/... de 2020/07/30, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 1.687,10 em 2020/08/05;
- x. DAV 20/... de 2020/07/09, referente ao veículo marca ..., matrícula belga ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 2.874,56 em 2020/08/10;
- xi. DAV 20/... de 2020/01/31, referente ao veículo marca ..., matrícula francesa ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 3.182,56 em 2020/08/13;
- xii. DAV 20/... de 2020/07/30, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 456,75 em 2020/08/25;
- xiii. DAV 20/... de 2020/07/30, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.270,44 em 2020/09/01;
- xiv. DAV 20/... de 2020/09/04, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 3.762,91 em 2020/09/04;
- xv. DAV 20/... de 2020/08/18, referente ao veículo marca ..., matrícula francesa ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 597,32 em 2020/09/11;
- xvi. DAV 20/... de 2020/09/15, referente ao veículo marca ..., matrícula francesa ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 1.309,04 em 2020/09/15;

-
- xvii. DAV 20/... de 2020/09/09, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.739,98 em 2020/09/23;
- xviii. DAV 20/... de 2020/01/31, referente ao veículo marca ..., matrícula francesa ...(matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 1.737,10 em 2020/10/13;
- xix. DAV 20/... de 2020/09/21, referente ao veículo marca ..., matrícula belga ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 2.567,10 em 2020/09/29;
- xx. DAV 20/... de 2020/07/09, referente ao veículo marca ..., matrícula belga ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.452,66 em 2020/10/02;
- xxi. DAV 20/... de 2020/09/09, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 1.687,10 em 2020/10/21;
- xxii. DAV 20/... de 2020/11/12, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 4.497,34 em 2020/11/12;
- xxiii. DAV 20/... de 2020/09/25, referente ao veículo marca ..., matrícula belga ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 3.173,74 em 2020/12/11;
- xxiv. DAV 20/... de 2020/10/16, referente ao veículo marca ..., matrícula alemã ... (matrícula portuguesa ...), tendo sido liquidado e pago ISV, no montante de € 3.590,48, em 2020/11/25.
- d) Foi liquidado Imposto sobre Veículos (ISV), nos termos do artigo 11º do CISV, sendo que na determinação do valor do imposto foi considerada a desvalorização calculada sobre o valor sobre a componente cilindrada, mas não foi considerada qualquer desvalorização sobre a componente ambiental.
- e) O valor total de ISV liquidado é o que resulta do quadro infra, a saber:

SITUAÇÃO ADUANEIRA				ISV LIQUIDADO		COMPONENTE AMBIENTAL			ISV TOTAL
DAV n.º	Data da Matrícula Definitiva País Origem	Data DAV	Matrícula	DUC	ISV pago	Componente Ambiental	%	Desconto sobre ISV	ISV corrigido
2020/	28-12-2015	04-08-2020		2020/	4 596,32 €	1 592,63 €	43%	684,83 €	3 911,49 €
2020/	02-06-2017	07-08-2020		2020/	4 093,29 €	1 305,31 €	35%	456,86 €	3 636,43 €
2020/	25-06-2012	07-08-2020		2020/	1 687,10 €	936,79 €	70%	655,75 €	1 031,35 €
2020/	26-01-2016	11-08-2020		2020/	2 874,56 €	1 448,97 €	43%	623,06 €	2 251,50 €
2020/	20-02-2018	14-08-2020		2020/	3 182,56 €	1 520,80 €	28%	425,82 €	2 756,74 €
2020/	11-11-2010	27-08-2020		2020/	456,75 €	317,34 €	75%	238,01 €	218,75 €
2020/	01-08-2012	03-09-2020		2020/	4 270,44 €	2 909,00 €	70%	2 036,30 €	2 234,14 €
2020/	29-04-2015	07-09-2020		2020/	3 762,91 €	1 233,48 €	52%	841,41 €	3 121,50 €
2020/	02-08-2003	15-09-2020		2020/	597,32 €	555,59 €	65%	361,13 €	236,19 €
2020/	16-07-2014	17-09-2020		2020/	1 309,04 €	587,01 €	60%	352,21 €	956,83 €
2020/	08-03-2016	26-09-2020		2020/	4 739,98 €	1 736,29 €	43%	746,60 €	3 993,38 €
2020/	22-11-2013	30-09-2020		2020/	1 737,10 €	74,80 €	60%	44,88 €	1 692,22 €
2020/	25-07-2016	02-10-2020		2020/	2 567,10 €	67,24 €	43%	28,91 €	2 538,19 €
2020/	29-10-2015	07-10-2020		2020/	4 452,66 €	1 448,97 €	43%	623,06 €	3 829,60 €
2020/	31-10-2011	08-10-2020		2020/	1 687,10 €	936,79 €	70%	655,75 €	1 031,35 €
2020/	05-07-2016	11-10-2020		2020/	2 567,10 €	67,24 €	43%	28,91 €	2 538,19 €
2020/	19-10-2010	13-10-2020		2020/	397,06 €	269,69 €	75%	202,27 €	194,79 €
2020/	16-06-2017	15-10-2020		2020/	4 811,59 €	2 023,61 €	35%	708,26 €	4 103,33 €
2020/	22-10-2014	17-10-2020		2020/	4 344,15 €	1 736,29 €	60%	1 041,77 €	3 302,38 €
2020/	26-05-2010	17-10-2020		2020/	1 770,55 €	1 270,34 €	80%	1 016,27 €	754,28 €
2020/	30-03-2017	23-10-2020		2020/	2 159,04 €	658,84 €	35%	230,59 €	1 928,45 €
2020/	20-03-2013	13-11-2020		2020/	4 497,34 €	2 909,00 €	65%	1 890,85 €	2 606,49 €
2020/	08-03-2016	27-11-2020		2020/	3 173,74 €	587,01 €	43%	262,41 €	2 921,33 €
2020/	24-11-2017	27-11-2020		2020/	3 590,48 €	802,50 €	35%	280,88 €	3 309,61 €

- f) O valor de ISV pago em excesso, por não ter sido considerada a desvalorização sobre a componente ambiental, tendo por referência a percentagem de desvalorização legalmente prevista para a componente cilindrada, foi de € 14.226,81;
- g) O valor do ISV liquidado nos termos do quadro da alínea g) foi integralmente pago pelo Impugnante.
- h) Todos os veículos tinham sido matriculados pela primeira vez nos seus países de origem em datas compreendidas entre 2003 e 2017, importados em estado de «usado», foram matriculados em Portugal em 2020, com quilometragens elevadas, conforme resulta das DAV juntas ao PA e que se dão por integralmente reproduzidas;
- i) Dos elementos constantes dos autos e evidenciado na DAV (documento n.º 1) resulta que o cálculo do ISV foi efetuado pelos serviços, nos termos dos artigos 7.º e 11.º do CISV e que na componente ambiental não foi considerada qualquer percentagem de desvalorização.
- j) Foi apresentada Reclamação Graciosa (RG), em 02/12/2020, que correu termos com o n.º de processo ...2020..., na Alfândega de Braga, no âmbito da qual foi proferido despacho

de indeferimento, em 06/05/2021, disponibilizado via eletrónica para o domicílio fiscal eletrónico da Requerente, em 07/05/2021;

- k) No âmbito do procedimento de RG, a Requerente foi ouvida em audiência prévia, como consta do PA junto aos autos;
- l) Em 19-08-2021 a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

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

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

Todos os factos descritos nas alíneas a) a k) do probatório, foram considerados provados com base na prova documental junta pela Requerente em anexo ao pedido arbitral e confirmada pelo teor do processo administrativo junto aos autos pela AT. O quadro da alínea g) corresponde à síntese dos elementos relevantes para a determinação do ISV pela Alfândega de Braga e, nessa medida, corresponde à síntese resultante das DAV juntas aos autos, e que integram o Processo Administrativo. Acresce que, no caso, 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. O facto constante da alínea k) resulta da informação constante do SGP do CAAD.

Importa, ainda, referir que o Tribunal não tem de se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). No presente caso a matéria de facto é de extrema simplicidade e, na verdade, não se afigura controvertida.

C) DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

Posto isto, cumpre decidir a única questão para a qual este tribunal arbitral foi convocado e que é a de saber se a liquidação do ISV, no caso concreto dos autos, é ou não ilegal por ter como base legal fundamentadora a norma do artigo 11.º do CISV. 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, antecedido por muitos outros acórdãos do TJUE que abordaram a questão.

Efetivamente, o cálculo do ISV incide sobre a cilindrada dos veículos e as suas emissões de CO2 (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. 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.

Após a reforma do CISV, em 2010, em grande medida determinada pela desconformidade com o Direito da União Europeia (DUE), os critérios legais para contabilização da desvalorização dos veículos usados provenientes de países da EU e introduzidos no mercado português, foram alterados, assumindo os artigos 7º e 11º a redação atual. Porém esta alteração legislativa não resolveu o problema, como se demonstrará.

A questão agora colocada pelo Requerente 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 alega o Requerente considerar-se que um veículo proveniente de um Estado-membro só sofria uma desvalorização ao fim de um ano de uso, não respeitava a realidade do mercado automóvel e penalizava injustificadamente os veículos usados importados. O mesmo se diga, relativamente aos veículos com mais de cinco anos de uso, pois é sabido que um veículo com mais de cinco anos continua a desvalorizar-se nos anos seguintes. Sendo que a desvalorização de um veículo com 6, 7 ou 10 anos de uso, é necessariamente superior à de um veículo com 5 anos. Acresce ainda que na redação inicial do artigo 11º, esta redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO₂), provocando, também por este motivo, um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros. Já que, relativamente aos veículos originariamente matriculados em Portugal, a desvalorização incidia sobre as duas componentes.

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. Em Parecer emitido pela Provedoria da Justiça, relativamente a esta alteração legislativa, consta o seguinte:

“Na verdade, de acordo com as alterações que foram introduzidas pela Lei n.º 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. 11.º do Código do ISV, passando a aplicar-se as percentagens de redução inerentes aos anos de uso do veículo, também à componente ambiental”. **Cfr. Recomendação da Provedoria de Justiça n.º 1822/09.**

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 n.º 2009/2296. E assim, com esta alteração legislativa, ficou resolvida uma parte da ilegalidade, mas, alega o Requerente, que não ficou sanada a ilegalidade que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do 1.º 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 (11.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, GomesValente, 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. 110.º do TFUE e o legislador nacional introduziu uma nova alteração ao CISV, através da Lei 42/2016 de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), dando nova redação ao art. 11.º do CISV e da tabela D que integra esse mesmo artigo.

Chegados aqui, constata-se que nos presentes autos a AT, no requerimento em que anuncia a revogação do ato, já reconhece a ilegalidade do mesmo e a necessidade de dar cumprimento à jurisprudência do TJUE, pelo que simplificar-se-á a exposição e a transcrição da já sobejamente conhecida jurisprudência do TJUE, dos nossos tribunais arbitrais e do nosso Tribunal Supremo (STA).

Sumariamente, o atual regime em vigor à luz deste artigo 11º do CISV, conjugado com o teor da Tabela D do mesmo artigo, conduz a liquidações de ISV para veículos usados importados de Estados-membros da EU discriminatórias, porquanto a atual redação do artigo 11º do CISV, 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. Assim, a norma conduz a que seja cobrado sobre os veículos “importados” de outros Estados Membros da União Europeia um imposto determinado com base num valor comercial do veículo superior ao seu valor real, onerando-os com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

No caso dos presentes autos, o raciocínio da Requerente assenta neste pressuposto, segundo o qual também na componente ambiental deve ser contemplada uma redução. E, se no caso dos presentes autos, também a percentagem de desvalorização fosse considerada na componente ambiental, a Requerente teria suportado um valor de ISV inferior ao que efetivamente pagou. Concretamente, considerando a matéria provada nos presentes autos, se a desvalorização fosse considerada também na componente ambiental a Requerente teria pago um valor de imposto inferior ao que pagou efetivamente. A diferença de valor, ou seja, o valor de imposto pago em excesso, considerando todas as viaturas descritas no probatório, foi de **€14.226,81**. É precisamente este o valor que o Requerente reclama ter sido cobrado em excesso e, como consequência da anulação das liquidações impugnadas, deverá ser devolvido à requerente. Ora, a requerente tem razão no pedido que formula e o pedido tem de proceder pelas razões já expostas.

Na verdade, face ao que vem exposto e considerando que persistem na ordem jurídica todas as liquidações impugnadas, ilegais por violação do DUE em conformidade com a jurisprudência mais recente do TJUE, que considera, face ao disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), não ser admissível que a tributação seja 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. Face à Jurisprudência invocada não persiste dúvida de que o artigo 11º do CISV (ainda não alterado em conformidade), prevê um fator de

discriminação entre o valor de imposto que onera os automóveis introduzidos em Portugal provenientes dos estados-membros da EU incompatível como DUE.

A questão 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 está já esclarecidamente resolvida pelo TJUE.

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

<i>Escalão de CO2 (gramas por quilómetro)</i>	<i>Taxas Euros</i>	<i>Parcela a Abater Euros</i>
<i>Até 79</i>	<i>5,22</i>	<i>396,88</i>
<i>De 80 a 95</i>	<i>21,20</i>	<i>1671,07</i>
<i>De 96 a 120</i>	<i>71,62</i>	<i>6 504,65</i>
<i>De 121 a 140</i>	<i>158,85</i>	<i>17 107,60</i>
<i>De 141 a 160</i>	<i>176,66</i>	<i>19 635,10</i>
<i>Mais de 160</i>	<i>242,65</i>	<i>30 235,96</i>

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 aplicada ao caso concreto, esta legislação contida no artigo 11º do CISV, conduziu a uma liquidação de ISV sobre viaturas provenientes de Estados Membro da União Europeia conduziu a um valor de ISV em excesso, já que só em relação à componente cilindrada foi deduzido um valor (uma redução de imposto), resultante do número de anos de uso do veículo. No que se refere à componente ambiental não foi

considerada qualquer redução em função do número de anos de uso, o que resulta em discriminação incompatível com o DUE.

*

A questão da conformidade das normas nacionais com o DUE, 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, que já se pronunciou diversas vezes sobre o tratamento discriminatório nesta matéria, desde 1995. Assim, no «Ac. Nunes Tadeu» 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 a Requerente suscita nestes autos, a qual 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 a desconsideração da desvalorização quanto à componente ambiental constitui 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, a alteração do regime de ISV introduzida através da Lei n.º 42/2016, de 28/12 foi insuficiente para resolver o problema da desconformidade face ao DUE. Este diploma alterou 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 excluí qualquer redução no tocante à componente ambiental. Ora, é justamente esta exclusão que, na ótica do Requerente, 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, a Requerente tem razão quando vem invocar essa discriminação, resultante da desconsideração da desvalorização dos veículos usados importados, na componente ambiental.

Enquanto persistir discriminação em função da proveniência do veículo automóvel usado verifica-se, efetivamente, uma violação do disposto no artigo 110º do TFUE.³ Existindo um entendimento claro e reiterado do Tribunal de Justiça sobre esta matéria, trata-se de jurisprudência clara e firme sobre a questão, 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 decisão de indeferimento da RG e as liquidações de ISV impugnadas afiguram-se parcialmente ilegais e devem ser anuladas na parte em que, não considerando a percentagem de desvalorização adequada sobre a componente ambiental, gerou um valor de imposto a pagar superior ao que devia ter sido liquidado. Pelo que o pedido arbitral formulado pelo Requerente tem de proceder e as liquidações impugnadas anuladas parcialmente nos termos peticionados pela Requerente.

Quanto a juros indemnizatórios acresce:

A Requerente peticiona, ainda, o reembolso da importância indevidamente cobrada 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.*"

³ É já numerosa a Jurisprudência arbitral sobre esta matéria, destacando-se as seguintes decisões arbitrais: processos 346/2019-T, de 2/11/2019; processo 572/2019-T de 30-04-2019; processo 459/2019, de 06/04/2020; processo 666/2021-T de 24-05-2022, entre muitos outros.

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.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, 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."*

Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o direito aos mencionados juros pode também ser reconhecido no processo arbitral.

A condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios consiste na demonstração da existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal. Ora, no presente caso, a AT tinha pleno conhecimento da jurisprudência do TJUE (de longa data) acerca da aplicação do artigo 110.º do TFUE a nível da tributação automóvel. Ao ter negado provimento ao pedido de revisão oficiosa, apresentado pelo ora Requerente, relativamente aos dois atos de liquidação de ISV a atuação da AT traduziu-se num "erro imputável aos serviços", conforme o disposto no artigo 43.º da LGT.

Nestes termos, a Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia que pagou em excesso, nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT, por força da anulação parcial da liquidação de ISV identificada nos autos, e, ainda, a ser indemnizado pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu 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 procedente o pedido da Requerente e, em consequência, anular parcialmente todas as liquidações de ISV impugnadas e condenar a AT a devolver à 1ª. Requerente o valor de imposto pago em excesso, no montante de **€ 14.226,81** (catorze mil, duzentos e vinte e seis euros e oitenta e um cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios contabilizados à taxa de juro legal, desde a data de pagamento até à data da devolução efetiva.
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€ 14.226,81** (catorze mil, duzentos e vinte e seis euros e oitenta e um 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.

VII. 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 **€ 918,00** (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 24/06/2022

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)