

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 352/2022-T

Tema: Artigo 11.º do Código do ISV – Componente ambiental – Conformidade com o artigo 110.º do TFUE – veículo usado proveniente de outro Estado-membro.

SUMÁRIO:

1. O artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, ao determinar a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental) liquidado na tributação dos veículos usados provenientes de outro Estado-membro comparativamente à tributação dos veículos originariamente registados em território português consubstancia uma discriminação não admitida pelos normativos do artigo 110.º do TFUE.
2. Em consequência, os referidos atos tributários de liquidação de ISV fundados no artigo 11.º do CISV encontram-se feridos de ilegalidade.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1. Enquadramento

1. **A...**, com o número de identificação fiscal ..., e com domicílio fiscal em ..., ..., ...-... Póvoa de Varzim, (doravante designado por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 2,

- alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 02.06.2022, o Requerente peticiona que o ato de liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV), no valor de € 8.077,16, relativo a um veículo de marca ..., proveniente da Bélgica, a que se refere a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2022/..., apresentada em 13.04.2022 na Alfândega de Braga, seja declarado ilegal na parte relativa às normas de incidência da componente ambiental e, consequentemente, a referida liquidação seja anulada parcialmente, com fundamento em ilegalidade, por violação do artigo 110.º¹ do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).
 3. O Requerente pede a restituição do Imposto sobre veículos (ISV) liquidado em excesso, no valor de € 1.826,44, e o inerente pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento indevido e até à data da sua efetiva restituição.
 4. O requerente fundamenta a sua pretensão na circunstância da liquidação impugnada ter sido efetuada ao abrigo das normas dos artigos 7.º e 11.º do Código do Imposto Sobre Veículos (CISV), aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, continuar a enfermar de ilegalidade por, em conformidade com disposto no citado artigo 11.º, ter sido considerada uma percentagem de redução diferenciada para a componente cilindrada e para a componente ambiental, o que consubstancia uma violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.
 5. Em 06.06.2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e em 15.06.2022 foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

¹ Art.º 110 TFUE (ex. artigo 90 do TCE) - 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.

O Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, em 28.07.2022 foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o ora signatário como Árbitro para integrar o Tribunal arbitral singular, o qual, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.

6. Tendo sido notificadas desta designação, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 17.08.2022 verificou-se a constituição do Tribunal arbitral.
8. Em 22.08.2022 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
9. Em 21.09.2022, a Requerida veio juntar aos autos a sua resposta, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, e juntou o processo administrativo (PA). A Requerida defende-se por impugnação e advoga que, atentas as razões invocadas, o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado totalmente improcedente.
10. Em 03.10.2022, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), e visto que não foi suscitada qualquer exceção, e considerando a prova documental produzida e a natureza das questões a decidir, o Tribunal proferiu despacho arbitral a decidir: i) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; ii) Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar pelas Partes no prazo simultâneo de 20 dias, por aplicação conjunta do previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, e no artigo 120.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do RJAT; iii) Determinar que a decisão arbitral será proferida no prazo previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.

11. Em 21.10.2022, a Requerida apresentou as suas alegações, nas quais reforçou a sua posição no sentido de defender a legalidade do ato de liquidação de ISV sindicado e pugnou pela improcedência do pedido arbitral, e a Requerente, por sua vez, apresentou as suas alegações em 24.10.2022, nas quais reiterou os argumentos produzidos no pedido arbitral e juntou o Parecer do magistrado do Ministério Público elaborado no processo de recurso n.º 84/22.0BALSB, da secção do Contencioso Tributário do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, cujo objeto foi a uniformização de jurisprudência.

I.2 Da posição da Requerente

12. Em resultado da apresentação da declaração aduaneira para admissão do veículo marca ..., usado, e com a matrícula ..., a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação do imposto sobre veículos (ISV) pelo valor de € 8.077,16, o qual foi pago pela Requerente.
13. O valor de € 8.077,16, relativo ao valor total do ISV liquidado, integra o valor de € 3.345,01 referente à componente cilindrada, e o valor de € 4.732,15, relativo à componente ambiental.
14. Na liquidação do ISV foram consideradas as reduções previstas na lei, feitas com base no número de anos de uso do veículo, sendo que a redução da componente ambiental é inferior à redução aplicada à componente cilindrada.
15. A Requerente alega que procedeu ao pagamento do imposto, tendo em vista a legalização do veículo. Todavia, sempre considerou que a liquidação do ISV enferma de ilegalidade, por força da percentagem de redução aplicada à componente ambiental, na medida em que o artigo 11.º do Código do ISV, aprovado através da Lei n.º 22-A/2007, violar o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.
16. *In casu*, está em apreciação a admissão de um veículo usado, proveniente da Bélgica, incidindo o ISV sobre a cilindrada do veículo e a emissão de CO₂, isto é, a incidência tem por base a componente cilindrada e a componente ambiental, sendo que, de acordo com o

- artigo 11.º do CISV, no cálculo do imposto aplica-se uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo.
17. O Requerente invoca a circunstância de, desde a entrada em vigor do artigo 11.º do CISV, os importadores de automóveis usados originários de outro Estado-membro e admitidos em Portugal, reclamarem junto das entidades oficiais o facto da tabela de reduções discriminar negativamente os veículos admitidos em Portugal, relativamente aos veículos usados transacionados em território nacional.
 18. A discriminação da tabela de redução resultava, desde logo, do facto de considerar que um veículo proveniente de um Estado-membro só sofria uma desvalorização ao fim de um ano de uso e a desvalorização ser limitada a um horizonte de cinco anos, quando, como é sabido, o veículo se continuar a desvalorizar ao longo da sua vida.
 19. O Requerente salienta o facto de, na redação inicial do artigo 11.º do CISV, ao contrário do que acontecia em relação aos veículos originariamente matriculados em Portugal, caso em que a desvalorização do veículo era considerada nas duas componentes, nos veículos provenientes de outros Estados-membros e aí matriculados a redução do imposto apenas ser aplicada à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental (CO₂), provocando, também por este motivo, um critério desigual no cálculo do ISV, o que consubstanciava um tratamento desigual e discriminatório relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados-membros.
 20. Este tratamento desigual e discriminatório dado aos veículos usados admitidos em Portugal, relativamente aos veículos usados matriculados e comercializados em Portugal, determinava que um veículo usado proveniente de outro Estado-membro, pagasse mais ISV, relativamente aos veículos idênticos matriculados em Portugal, o que se traduzia numa violação clara ao artigo 110.º do TFUE.
 21. O processo por infração instaurado pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa, conduziu à alteração do CISV, tendo o legislador, através da Lei n.º 55-

-
- A/2010, de 31 de dezembro, introduziu alterações no sentido das percentagens de redução inerentes aos anos de uso do veículo serem também aplicadas à componente ambiental.
22. Com esta alteração legal ficou resolvida parte da ilegalidade. Todavia, não ficou sanada a ilegalidade relativa à consideração da desvalorização dos veículos até ao final do 1.º ano de uso e a verificada após os 5 anos de uso dos veículos.
23. Em face da persistência da divergência entre os cálculos de ISV dos veículos usados matriculados em Portugal e os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros, e do 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.
24. Em face do Acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-200/15, que declarou o incumprimento por parte da República Portuguesa do artigo 110.º do TFUE, através da Lei n.º 42/2006, de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), o legislador introduziu uma nova alteração no CISV, concretizada por nova redação do artigo 11.º e da tabela D, que se traduziu em alargar as percentagens de redução ao primeiro ano de uso dos veículos, e no seu prolongamento até aos 10 e mais anos de uso.
25. Todavia, com a alteração introduzida no artigo 11.º do CISV, através da Lei n.º 42/2006, de 27 de dezembro, o legislador voltou a limitar a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, tendo sido excluída a redução da componente ambiental (emissão de CO2).
26. O requerente considera que, limitando a tabela de redução para cálculo do ISV à componente cilindrada e excluindo a componente ambiental, o legislador retrocedeu ao ano de 2010 e voltou a pôr em vigor uma norma jurídica, que tinha sido já objeto de um processo instaurado pela Comissão Europeia e que esteve na base da alteração legislativa operada com a Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro, persistindo a violação do artigo 110.º do TFUE.
27. Em resultado das alterações introduzidas através da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, e perante a manutenção da ilegalidade, a Comissão Europeia interpôs uma nova ação por

- incumprimento contra a República Portuguesa, que deu lugar ao processo n.º C-169/20, cujo Acórdão do TJUE foi proferido em 02.09.2021.
28. O TJUE considerou que “[a]o 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 do TFUE”.
29. Na pendência do processo n.º C-169/20, através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2021), o legislador nacional aprovou uma nova alteração ao artigo 11.º do CISV, mediante a qual foi introduzida uma tabela de desvalorização da componente ambiental em função do número de anos de uso do veículo, com indicação das respetivas percentagens. Todavia, as percentagens aplicadas à componente ambiental, são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto.
30. O Requerente considera que, embora o legislador nacional tivesse acabado por reconhecer a ilegalidade que estava a praticar na liquidação do ISV, a nova redação do artigo 11.º do CISV continua a praticar essa mesma ilegalidade, embora por um valor inferior ao que estava a ser praticado, ou seja, a norma atualmente em vigor, e que esteve na base da liquidação do imposto sindicada, continua a violar frontalmente o artigo 110.º do TFUE, conforme foi já decidido pelo acórdão acima citado e pela demais jurisprudência do TJUE.

I.3 Da posição da Requerida

31. A Requerida sublinha que o regime do imposto sobre veículos encontra-se previsto no Código do Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 27 de Junho, aplicável à data dos factos em litígio, com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, e que a liquidação e o cálculo do imposto foi efetuado de

-
- acordo com os artigos 7.º e 11.º, n.º 1, do CISV, tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R da DAV, as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental, de acordo com as características do veículo, nos termos dos referidos artigos do CISV.
32. A Requerida invoca que a AT não pode deixar de aplicar normas legais com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário.
33. Por força do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, a atuação da AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, prevista no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), o que determina a vinculação à lei, pelo que a AT não pode contrariar ou desobedecer às normas legais pré-existentes, devendo este princípio ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são vedadas as atuações administrativas que contrariem a lei.
34. A Requerida realça que o ISV é um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente, pelo que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre inúmeras matérias, as quais se encontram expressamente previstas no artigo 165.º da CRP, nomeadamente, a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.
35. A Requerida defende que o ato de liquidação sindicado não pode ser considerado ilegal, desde logo, porque o mesmo foi efetuado de acordo com a disciplina legal aplicável, encontrando-se em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente.
36. Acresce que, não tendo sido proferida qualquer decisão a declarar com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, relativamente à nova redação do mencionado artigo 11.º do CISV, na redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, uma vez vinculada ao princípio da legalidade, a AT terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor, que se encontra vertida no CISV.

37. A Requerida refere que, em relação à alteração legislativa do n.º 1 do artigo 11.º do CISV e à tabela D, o legislador nacional optou por aplicar percentagens de redução de ISV diferenciadas à componente cilindrada e à componente ambiental, na admissão de veículos usados provenientes de outros Estados Membros da União, porque entendeu, conforme se extrai da Proposta de Lei do OE para 2021, que «(...) se procurou salvaguardar os ambiciosos objetivos ambientais do País e a incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu, prevê-se, à semelhança do que já sucede com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados–membros da União Europeia passem a beneficiar de um desconto sobre a componente ambiental do ISV, o qual, ao contrário do que sucede com a componente cilindrada, não estará associado à desvalorização comercial dos veículos, mas antes à sua vida útil média remanescente (medida pela idade média dos veículos enviados para abate), por se entender que a mesma é uma boa métrica do horizonte temporal de poluição do veículo, assegurando-se, deste modo, que os carros poluentes serão justamente tributados à entrada em Portugal.»
38. A Requerida reconhece que, em momento anterior à prolação do Acórdão de 2 de setembro de 2021, no âmbito do processo n.º C-169/2020, do Tribunal de Justiça da União Europeia, interposto pela Comissão Europeia contra o Estado Português (assente no facto do sistema de tributação dos veículos usados violar o disposto no artigo 110.º do TFUE, uma vez que não considerava qualquer desvalorização na componente ambiental) o legislador português através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, alterou o artigo 11.º do CISV, introduzindo no seu n.º 1, uma tabela com percentagens de redução de imposto da componente ambiental que, juntamente com a tabela da componente cilindrada, estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, cumprindo, assim, as exigências manifestadas no Parecer Fundamentado que a Comissão enviou ao Estado Português, no sentido de conformar o sistema de tributação dos veículos usados em Portugal com o direito comunitário.

39. A Requerida considera que o TJUE na decisão proferida no processo n.º C-169/20 não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental teria de ser igual, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, como já o foi mediante a alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.
40. Assim, ao ser estabelecida a tabela de desvalorização relativamente ao imposto resultante da componente ambiental, ficou afastada a ilegalidade e a desconformidade da legislação nacional face ao primado do direito comunitário.
41. A Requerida defende que a fixação das taxas obedece a objetivos de política fiscal e ambiental, entre outros, prosseguidos pelo Governo, e que desconhecendo a existência de qualquer Acórdão do TJUE que vede, aos Estados Membros, a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental).
42. E que o n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, na redação dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora as preocupações levantadas pela CE em matéria de compatibilidade com o direito europeu, refletindo a doutrina que resulta do Acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-169/20, na medida em que prevê na Tabela D, à semelhança do que já sucedia com a componente cilindrada do ISV, que os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia beneficiem de um desconto/redução sobre a componente ambiental do ISV.
43. A Requerida realça que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do CISV, foi efetuada em conformidade com a lei nacional em vigor e com o direito comunitário, cumprindo, designadamente, o disposto nos artigos 110.º e 191.º do TFUE e nos artigos 66.º e 103.º da Constituição, não existindo a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, assim, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.
44. E, assim, tendo a AT agido em cumprimento estrito da lei, não se verifica qualquer ilegalidade e/ou erro de que possa resultar o pagamento indevido de imposto, não devendo

assistir ao Requerente o direito a juros indemnizatórios, devendo, conseqüentemente, o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente.

II. SANEAMENTO

45. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
46. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
47. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
48. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções. Assim, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

49. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

49.1 Em 16.12.2021, o Requerente adquiriu na Bélgica, e procedeu à sua introdução em Portugal, o veículo automóvel ligeiro usado, de marca ..., modelo ..., movido a gasóleo,

com o motor n.º M..., com cilindrada de 2987, e a que foi atribuída a matrícula definitiva ...

49.2 A primeira matrícula do veículo foi registada no país de origem – Bélgica – em 10.04.2014.

49.3 Em 13.04.2022, o Requerente apresentou na Alfândega de Braga a DAV n.º 2022/..., para introdução no consumo do referido veículo ligeiro, na qual consta não só a identificação do veículo, mas, outrossim, os demais elementos necessários à liquidação do ISV.

49.4 Em face das disposições legais insertas nos artigos 7.º e 11.º do Código do Imposto sobre veículos, e com base nos elementos constantes da DAV, foi efetuado o ato de liquidação do ISV n.º 2022/..., de 13.04.2022, no valor de € 8.077,16, agora impugnado.

49.5 Na liquidação do ISV, referente ao veículo de marca ..., na componente cilindrada foi liquidado o valor de € 9.557,16, que após a redução legal (65% = € 6.212,15), em função do número de anos do veículo, esta componente passou a ser do valor de € 3.345,01. Em relação à componente ambiental foi liquidado imposto no valor de € 8.302,01, que após a redução legal (43%= € 3.569,86), em função à vida útil média remanescente do veículo, esta componente passou a ser do valor de € 4.732,15, e foi determinado o ISV a pagar pelo Requerente no valor de € 8.077,16 =(€ 3.345,01+ € 4.732,15).

49.6 O Requete realizou o pagamento do valor de € 8.121,42, sendo € 8.077,16 relativo ao ISV e € 44,26 referente a juros, cuja data limite de pagamento terminou em 22.04.2022.

49.7 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 02.06.2022.

III.1.2. Factos não provados

50. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

51. Em face do pedido de pronúncia arbitral a questão de direito que importa decidir é a de determinar-se se as normas do Código de Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, e subsequentes alterações legais, em concreto as normas do seu artigo 11.º, na redação introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, 31 de dezembro, evidenciam uma ilegalidade por violação do artigo 110.º do TFUE ou se pelo contrário, como alega a Requerida, não existe qualquer ilegalidade, existe sim, é a estrita observância dos normativos legais vigentes à data da prática do ato de liquidação impugnado e a procura de salvaguardar os ambiciosos objetivos ambientais do país e a preocupação de incorporar o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia.

52. Não obstante as normas do artigo 11.º do CISV terem passado a contemplar uma redução da tributação, quer na componente cilindrada, quer na componente ambiental, respetivamente, em função da desvalorização comercial e da vida útil média remanescente dos veículos, importa, portanto, determinar se os atos de liquidação resultante da aplicação de tais normativos conduzem a que seja cobrado sobre os veículos provenientes de outros Estados-membros da União Europeia uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.

53. O Requerente entende que esta desigualdade de tributação se verifica, o que consubstancia uma discriminação, em violação do artigo 110.º do TFUE, pelo que perante esta ilegalidade deve ser parcialmente anulado o ato de liquidação sindicado com a condenação da Requerida a restituir ao Requerente o ISV cobrado em excesso, valor de € 1.826,44, acrescido de juros indemnizatórios a contar desde a data do pagamento indevido.

54. Há, então, que considerar que, de acordo com os normativos da alínea a), n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Imposto sobre Veículos, estão sujeitos ao imposto, designadamente, “os veículos automóveis ligeiros de passageiros”, sendo “sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos”.
55. E como resulta dos normativos do artigo 5.º do CISV, “constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal”, sendo que, para este efeito, de acordo com o n.º 3 alínea a) do mesmo artigo, entende-se por “admissão”, a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia em território nacional.
56. Por sua vez, de acordo com os normativos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º do CISV, a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV), sendo que, para efeitos de matrícula, os veículos automóveis ligeiros estão sujeitos ao processamento da declaração aduaneira de veículo (DAV).
57. Atentos os normativos do artigo 4.º do CISV, o imposto sobre veículos possui natureza específica, incidindo as suas taxas sobre uma base tributável constituída por uma componente cilindrada e por uma componente ambiental, sendo que a primeira estipula uma taxa consoante a cilindrada e o tipo de veículo e a segunda uma discriminação entre os veículos a gasolina e os veículos a gasóleo, (de forma positiva relativamente aos primeiros) prevendo uma tributação progressiva em função do nível de CO2 g/km.
58. A ilegalidade do ato de liquidação de ISV que o Requerente invoca tem por base o artigo 110.º do TFEU, na medida em que a tributação nacional será mais gravosa para os veículos introduzidos no consumo em Portugal provenientes de outros Estados-Membros de União Europeia da que a que recai sobre veículos usados transacionados no mercado nacional, designadamente, pela circunstância da alteração introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, 31 de dezembro, ter criado tabelas de redução com valores percentuais diferenciados para a

componente cilindrada e para a componente ambiental (cf, Tabela A e tabela D do artigo 11.º do CISV).

59. Na verdade, o artigo 110.º do TFUE estabelece que "[n]enhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções."

60. Considera o Requerente que aquela norma comunitária é violada pela legislação nacional, em concreto, pelo artigo 11.º do CISV. Importa, assim, analisar a redação dos artigos 7.º e 11.º do CISV, na redação vigente à data da ocorrência dos factos tributários e no que concerne a veículos ligeiros de passageiros, movidos a gasóleo. A saber:

Artigo 7.º do CISV - 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) (...)

TABELA A

Componente cilindrada

Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 1000	0,99	769,80
Entre 1001 e 1250	1,07	771,31
Mais de 1250	5,08	5 616,80

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (*New European Driving Cycle — NEDC*)

Veículos a gasóleo

Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 79	5,24	398,07
De 80 a 95	21,26	1 676,08
De 96 a 120	71,83	6 524,16
De 121 a 140	159,33	17 158,92
De 141 a 160	177,19	19 694,01
Mais de 160	243,38	30 326,67

Artigo 11.º Taxas – veículos usados

1. O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo -se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

TABELA D

Componente cilindrada

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano	10
Mais de 1 a 2 anos	20
Mais de 2 a 3 anos	28
Mais de 3 a 4 anos	35
Mais de 4 a 5 anos	43
Mais de 5 a 6 anos	52
Mais de 6 a 7 anos	60
Mais de 7 a 8 anos	65
Mais de 8 a 9 anos	70
Mais de 9 a 10 anos	75
Mais de 10 anos	80

Componente ambiental

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 2 anos	10
Mais de 2 a 4 anos	20
Mais de 4 a 6 anos	28
Mais de 6 a 7 anos	35
Mais de 7 a 9 anos	43
Mais de 9 a 10 anos	52
Mais de 10 a 12 anos	60
Mais de 12 a 13 anos	65
Mais de 13 a 14 anos	70
Mais de 14 a 15 anos	75
Mais de 15 anos	80

2. Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.
(...)
61. Em relação ao ato de liquidação de ISV impugnado, e considerando que o veículo em causa é proveniente da Bélgica, a liquidação do ISV foi efetuada com observância da norma n.º 1 do artigo 11.º do CISV, sendo considerada uma redução de 65% na componente cilindrada e de 43% na componente ambiental, respetivamente, em função da desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos.
62. Está, portanto, em causa determinar se a referida norma do artigo 11.º do CISV, na medida em que estrutura os escalões e estabelece percentagens de redução de forma diferenciada para a componente cilindrada e para a componente ambiental posto em função do número de anos de uso do veículo, viola ou não o direito comunitário, em especial o já referido artigo 110.º do TFUE e, conseqüentemente, se a liquidação impugnada se encontra, ou não, ferida de ilegalidade.
63. Para o efeito, não é de olvidar que a Requerida na sua resposta invocou que o TJUE, no Acórdão proferido no processo n.º C-169/2020, não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental terá de ser exatamente a mesma, apenas afirmou que a componente ambiental também terá de ser desvalorizada

em função dos anos de vida do veículo e que, por outro lado, não existe qualquer decisão do TJUE que impeça os Estados-membros de fixar taxas de redução diferenciadas para as componentes do ISV.

64. A questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados provenientes de outro Estado-Membro tem vindo, de forma recorrente, a ser objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia, sendo de realçar que as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português e que à luz do normativo do n.º 4 do artigo 8.º da CRP “[a]s disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.
65. São várias as situações que, por infração ao artigo do 110.º do TFUE, a Comissão Europeia pediu ao Tribunal de Justiça da União Europeia que declarasse que a República Portuguesa não cumpre os deveres que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE, quando 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 o valor real destes e, em particular, que não tem em conta a sua desvalorização, na medida em que dele resultar que a tributação dos veículos originariamente matriculados em território nacional é inferior à tributação dos veículos provenientes de um outro Estado-membro e admitidos em território português.
66. Em face desta infração foi instaurado um procedimento contra o Estado português que correu termos sob o processo C-200/15, tendo dado lugar ao acórdão do TJUE (sétima secção) de 16 de junho de 2016, ao abrigo do qual foi decidido que “A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua 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 artigo 110.º TFUE.”

67. Em resultado desta decisão do TJUE, a legislação nacional foi alterada e no artigo 11.º do CISV, através da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Orçamento de Estado para 2017) foi introduzida nova redação, passando a contemplar a depreciação do valor do veículo antes de concluído um ano e posteriormente a cinco anos de uso. Porém, esta depreciação do valor dos veículos apenas é relevante, em termos de liquidação de ISV, na componente cilindrada, não se tendo verificado qualquer consideração da depreciação do valor do veículo usado para efeitos da componente ambiental, situação que, outrossim, consubstanciou uma ilegalidade por violação do artigo 110.º da TFUE, tendo dado lugar à instauração de nova ação por incumprimento, que deu lugar ao processo n.º C-169/20.

68. Atenta a sua relevância pra a decisão da matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária importa sopesar os termos da apreciação do TJUE no Acórdão proferido no processo n.º C-169/20, os quais infra se enunciam:

“34 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 110.º do TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros. Este artigo é violado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.ºs 23 e 24 e jurisprudência referida).

35 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, Acórdão de 16 de

junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 25 e jurisprudência referida).

36 Para efeitos da aplicação do artigo 110.º do TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados já presentes no território do Estado-Membro, 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 (Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 26 e jurisprudência referida).

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 do 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 do 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 do TFUE.”.
69. Como corolário desta decisão do TJUE, através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, o legislador nacional introduziu nova redação no artigo 11.º do CISV, tendo passado também a existir uma redução do imposto na componente ambiental, eliminando parcialmente a violação ao artigo 110.º do TFUE. Todavia, a alteração legislativa foi insuficiente, na medida que estabeleceu taxas percentuais diferenciadas para cada uma das componentes (componente cilindrada e componente ambiental), permitindo a persistência de uma concreta discriminação entre os veículos originariamente registados em território nacional e os veículos usados provenientes de outro Estado-membro.
70. Na situação em apreço, o que está em causa não é determinar se um Estado-membro pode ou não estabelecer taxas de redução diferenciadas para cada uma das componentes do ISV; o eixo central da matéria controvertida prende-se com a discriminação verificada por efeito das diferentes percentagens de redução do imposto e da tributação incidente sobre os veículos em cada uma das situações – nacionais e provenientes de outro Estado-membro –, a qual deve ser igualitária e não discriminatória, tal como decorre dos atuais normativos do artigo 11.º do CISV comparativamente à tributação do veículos originariamente registados em Portugal, o que consubstancia uma violação do artigo 110.º do TFUE.
71. Nesta medida, acompanhamos a posição do Magistrado do Ministério Público, expressa no Parecer n.º 110/2022, elaborado no processo n.º 84/22.0BALS do STA, do qual se transcreve o segmento seguinte:
- “1.10 Ora, pese embora na redação do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, se tenha incluído uma taxa de desvalorização em função da componente ambiental, que não era prevista na anterior redação, que só previa a desvalorização na componente da cilindrada, essa desvalorização obedece a critérios distintos (num caso atende à “desvalorização comercial do veículo” e no outro à “vida útil

média remanescente do veículo”), o que implica a utilização de taxas de desvalorização distintas, conforme se infere da Tabela D do artigo 11.º, o que em nosso entender e salvo melhor opinião dá origem a diferente carga do imposto residual no preço de venda de um veículo usado com as mesmas características, conforme seja proveniente doutro estado membro ou vendido no mercado interno.

1.11 Na verdade, enquanto na venda de um veículo usado já anteriormente registado no território nacional se atende apenas à desvalorização comercial do veículo, em cujo preço de venda está incorporado o valor residual do imposto suportado aquando da 1ª matrícula (admissão ao consumo), na venda de um veículo usado proveniente de outro estado membro o cálculo do imposto que onera o valor do veículo é feito em função de duas taxas de desvalorização distintas, sendo a relativa à componente ambiental inferior à da componente de cilindrada, o que, em princípio, penaliza esta última transação (por implicar uma menor desvalorização do valor do veículo na componente ambiental, o que implica maior matéria tributável).

1.12 Ou seja, no primeiro caso o valor residual do imposto que onera o preço do veículo é formado apenas em função da desvalorização comercial do veículo, enquanto no segundo caso o mesmo é formado em função da desvalorização do veículo e da sua “vida útil remanescente”, o que origina que, em razão da menor taxa de desvalorização deste último critério, uma maior carga tributária no segundo caso.

1.13 E nessa medida o imposto (ISV) assim calculado provoca (continua a provocar) um efeito discriminatório sobre os veículos usados provenientes de outros estados-membros da União Europeia, o que, salvo melhor opinião, viola o disposto no artigo 110.º do TFUE.

1.14 Sendo certo que tal situação não se mostra proporcional aos fins visados (proteção do ambiente), atento que o Tribunal de Justiça já entendeu 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.

2. Em face do exposto afigura-se-nos que deve ser proferido acórdão de uniformização de jurisprudência, em que se adote o seguinte entendimento:

- O princípio da não discriminação de produtos previsto no artigo 110º do TFUE, que requer que um imposto que incide sobre os veículos usados importados num Estado-Membro não possa ser superior ao encargo do imposto residual incluído no custo de um veículo similar registado pela primeira vez no mesmo Estado-Membro, é igualmente aplicável aos impostos baseados, no todo ou em parte, numa componente ambiental;
- O artigo 11.º, n.º 1, do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, viola o disposto no artigo 110.º do TFUE, dado que no apuramento do imposto incidente sobre veículos usados importados de outros estados membros, introduz dois métodos de cálculo diferenciados na determinação do valor da desvalorização do veículo que originam uma carga tributária superior ao valor residual do mesmo imposto que onera um veículo com características semelhantes já anteriormente matriculado no território nacional, e nessa medida tem um efeito discriminatório que é proibido por aquela disposição comunitária.”

72. O Tribunal não deixou de considerar a jurisprudência firmada nas decisões arbitrais identificadas quer pela Requerente, quer pela Requerida, designadamente as decisões proferidas nos processos de arbitragem tributária n.ºs 209/21-T 350/2021-T, 372/2021-T, 523/2021-T, 607/21021-T, as quais foram relevantes para a formação da decisão do Tribunal, bem como o Tribunal considera que as sucessivas alterações normativas introduzidas no artigo 11.º do CISV traduzem o reconhecimento pelo legislador nacional da efetiva violação do artigo 110.º do TFUE, e que decorrendo da norma do n.º 4 do artigo 8.º da CRP que o direito comunitário, enquanto direito supranacional, integra a ordem jurídica interna e vincula o Estado Português, deve a legislação nacional estar em conformidade com o direito comunitário, não podendo ser geradora de situações discriminatórias.

73. Nestes termos, importa salientar que o normativo do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, é incompatível com o artigo 110.º do TFUE, na medida em que sujeita os veículos usados provenientes de outros Estados-Membros a uma carga tributária superior à do imposto residual contido nos veículos usados similares transacionados no mercado nacional, o que consubstancia uma

discriminação proibida pelo referido artigo do TFUE, e implica que, conseqüentemente, a norma do artigo 11.º do CISV seja ilegal.

74. Deste modo, o ato de liquidação de ISV impugnado, alvo de taxas diferenciadas de redução das componentes cilindrada e ambiental do ISV, encontra-se ferido de ilegalidade devendo ser anulado. Porém, tal ilegalidade restringe-se à parte do imposto decorrente da diferente percentagem de redução aplicada à componente cilindrada e à componente ambiental determinada em função dos anos de vida do veículo, nela se centrando em exclusivo o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, pelo que o referido ato de liquidação deve ser parcialmente anulado, no valor total de € 1.826,44, o que se determina.

IV. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

75. Conjuntamente com a anulação parcial do ato de liquidação do ISV, e o conseqüente reembolso do valor pago indevidamente, o Requerente requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

76. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão 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."*

77. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importa conhecer do pedido.

78. 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.

79. No caso dos autos, é manifesto que os serviços da AT se limitaram a aplicar a lei vigente, porém, o sistema jurídico é unitário, e nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, o direito

comunitário faz parte integrante da ordem jurídica interna, pelo que o n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, ao determinar a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV liquidado na tributação dos veículos usados provenientes de outro Estado-membro comparativamente à tributação dos veículos originariamente registados em território português consubstancia uma discriminação não admitida pelos normativos do artigo 110.º do TFUE, consubstanciando esta discriminação uma ilegalidade que se traduz num erro imputável aos serviços do Estado, logo também aos serviços da AT.

80. Assim, por todas as razões supras enunciadas, o Requerente efetuou um pagamento de ISV de valor superior ao que efetivamente deveria ter pago, pelo que, atenta a ilegalidade do normativo do n.º 1 do artigo 11.º do CISV em que se fundou o ato de liquidação de ISV impugnado, reconhece-se ao Requerente o direito ao pagamento dos juros indemnizatórios petitionado, contados à taxa legal sobre o montante indevidamente pago, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do processamento da nota de crédito, conforme decorre do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

V. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido do Requerente;
- b) Anular parcialmente o ato de liquidação de ISV impugnado e condenar a AT a devolver ao Requerente o valor de imposto pago em excesso, no valor € 1.826,44, acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido até à data de emissão da nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1.826,44 (mil oitocentos e vinte e seis euros e quarenta e quatro cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VII.CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 306,00 (trezentos e seis euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Nos termos e para os efeitos do n.º 3 do artigo 17.º do RJAT, notifique-se o Digno representante do Ministério Público junto do tribunal competente.

Lisboa, 15 de fevereiro de 2023

O Árbitro

Jesuíno Alcântara Martins