



Mário Simões Barata e Ângelo Abrunhosa

*Impostos sobre Veículos Usados e o Primeiro Pedido de Reenvio Prejudicial do
Tribunal Constitucional Português*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-05](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-05)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

**IMPOSTOS SOBRE VEÍCULOS USADOS E O PRIMEIRO
PEDIDO DE REENVIO PREJUDICIAL DO TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS**

**AUTOMOBILE TAXES ON USED CARS AND THE PORTUGUESE
CONSTITUTIONAL COURT'S FIRST REQUEST FOR A
PRELIMINARY RULING**

Mário Simões BARATA¹

Ângelo ABRUNHOSA²

RESUMO: O presente artigo visa analisar o primeiro pedido de reenvio prejudicial formulado pelo Tribunal Constitucional português. Para tanto, analisa o caso que deu origem ao litígio que se prende com a interpretação a dar ao artigo 11º do Código do Imposto sobre Veículos. Em concreto, a norma não tem em consideração a componente ambiental na determinação dos impostos a pagar, quando estamos perante veículos usados que são importados de outros Estados-membros da União Europeia. O Tribunal *a quo* desaplicou a norma, alegando que a mesma estava em desconformidade com o artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, aplicável na ordem jurídica interna por força do nº 4 do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa. O artigo considera igualmente a questão fiscal subjacente ao objeto do recurso que deu entrada no Tribunal Constitucional. Por fim, são tecidas algumas considerações em torno dos impactos da decisão de suspender a instância e formular o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, que se prendem com a cooperação judicial, a legitimidade, a interpretação a dar a diversas normas dos Tratados Europeus e a alteração legislativa que foi introduzida pela última Lei do Orçamento de Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Tribunal Constitucional português; impostos sobre veículos usados; reenvio prejudicial; Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

ABSTRACT: The article seeks to analyse the first preliminary reference made by the Portuguese Constitutional Court. It examines the events that led to the legal case and the application of Article 11 of the Automobile Tax Code. This legal precept does not take into consideration the environmental component of a vehicle in the determination of the amount of taxes that should be paid relative to the importation of used cars from another Member State of the European Union. The Arbitration Panel that heard the case did not apply the referred legal norm based on its disconformity with Article 110 of the Treaty on the Functioning of the European Union which is applicable in the Portuguese legal order via section 4 of Article 8 of the Portuguese Constitution. The article also considers the fiscal question that is subjacent to the object of the appeal filed in the Constitutional Court. Finally, the authors articulate some considerations regarding the impacts tied to the decision to suspend the case and request a preliminary ruling from the Court of Justice of the European Union, in terms of judicial

¹ Professor Adjunto do Politécnico de Leiria. Investigador do Instituto Jurídico da Portucalense (IJP – IP Leiria). E-mail: mario.barata@ipleiria.pt

² Professor Adjunto do Politécnico de Leiria. Investigador do Instituto Jurídico da Portucalense (IJP – IP Leiria). E-mail: manuel.almeida@ipleiria.pt

cooperation, legitimacy, the interpretation of certain norms of the European Treaties, and the legislative alteration that was introduced in the current State budget.

KEY-WORDS: Portuguese Constitutional Court; automobile taxes used cars; preliminary reference; Treaty on the Functioning of the European Union.

I – Introdução

O ano de 2020 ficará na história do Tribunal Constitucional (TC) por ter sido o ano em que este “órgão superior de justiça constitucional” suscitou uma questão prejudicial ao abrigo do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).³ Tal decisão encontra-se vertida no Acórdão nº 711/2020⁴, que estabelece os termos do primeiro pedido de reenvio prejudicial formulado por aquele órgão jurisdicional ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Este artigo tem dois objetivos: por um lado, analisar o litígio jurídico e o objeto do recurso perante o TC, bem como o processo de verificação da contrariedade de uma norma legislativa com uma convenção internacional; por outro lado, abordar a questão tributária que está na base do processo (i.e., o artigo 11º do Código do Imposto Sobre Veículos), à luz do artigo 110º do TFUE e adotar uma posição quanto à questão formulada pelo Tribunal Constitucional. Finalmente, o presente trabalho considera os impactos do acórdão, designadamente na cooperação judicial e na interpretação de normas constantes dos Tratados europeus, assim como na ordem jurídica portuguesa.

II – O litígio

A origem do caso prende-se com a liquidação do Imposto Sobre Veículos (ISV). Em concreto, uma sociedade por quotas requereu a constituição de um tribunal arbitral para anular parcialmente os atos de liquidação do ISV. Para tanto, argumentou que a redução prevista no Artigo 11º do Código do Imposto Sobre Veículos (CISV) aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho, se aplicava à componente ambiental, na determinação dos impostos a ser pagos pelos carros usados importados e pediu que a Autoridade Tributária (AT) fosse condenada a restituir o valor pago, a título de imposto

³ CANOTILHO, J. J. Gomes & MOREIRA, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II: Artigos 108º a 296º, 4ª edição revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 614. ISBN 0978-972-32-2287-6.

⁴ Ver [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 711/2020](#) . ([tribunalconstitucional.pt](#))

acrescido de juros indemnizatórios desde a data de efetivo pagamento até à restituição.

O Tribunal *a quo* proferiu a sua sentença em janeiro de 2020 e julgou o pedido procedente. Consequentemente, determinou a anulação das liquidações e a restituição do imposto pago em excesso, bem como juros indemnizatórios⁵. Inconformada com a sentença, a AT recorreu para o Tribunal Constitucional (TC) invocando as alíneas a) e i) do nº 1 do Artigo 70º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), aprovada pela Lei nº 28/82, de 15 de novembro.

O Tribunal Constitucional admitiu o recurso, com base na alínea i) do nº do Artigo 70º da LTC e notificou as partes para alegações. Porém, rejeitou o fundamento invocado pela AT para sustentar o recurso previsto na alínea a) do nº 1 do Artigo 70º da LTC.

III – As alegações das partes

No quadro das suas alegações, a AT articulou diversas conclusões quanto à admissibilidade do recurso e justificou a interposição do mesmo ao abrigo do nº 1 do Artigo 25º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) que circunscreve os recursos para o TC “às situações de recusa da decisão do tribunal arbitral em aplicar a norma que reputa como inconstitucional ou na aplicação, pelo mesmo tribunal, de norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitado no processo”.⁶ Perante esta redação, a AT entendeu que o Tribunal Arbitral não declarou expressamente a inconstitucionalidade da norma que desaplicou (artigo 11º do CISV). Contudo, no entender da AT, o Tribunal *a quo* afastou a aplicação do artigo 11º do CISV, com o fundamento na sua ilegalidade, em virtude de este violar o artigo 110º do TFUE, que é aplicável na ordem jurídica portuguesa por força do nº 4 do Artigo 8º da Constituição. Sustentou ainda que as normas que regulam o recurso para o TC no RJAT são inconstitucionais, dado que as mesmas são mais restritas do que as regras que regulam os recursos para o TC na LTC, designadamente

⁵ De acordo com o artigo 43º, nº 1 da Lei Geral Tributária (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”.

⁶ Ver o ponto nº 3 do Acórdão nº 711/2020 do Tribunal Constitucional.

o artigo 70º. Assim, a AT concluiu que tal configura uma violação dos princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva consagrados nos nºs 1 e 4 do Artigo 20º da CRP.

Quanto ao objeto do recurso, a AT desenvolveu uma argumentação assente na defesa do ambiente para justificar a opção vertida na redação do artigo 11º do CISV para não contemplar a redução para a componente ambiental. Para tanto, mobilizou o nº 4 do Artigo 104º da CRP⁷, o princípio do poluidor pagador e o próprio artigo 191º do TFUE⁸. Afirmou que o Estado Português não pretendia restringir a entrada de veículos usados em Portugal, mas sim orientar as escolhas dos consumidores no sentido de estes optarem por veículos novos menos poluentes. Esta opção legislativa, no entender da AT, está em conformidade com a tarefa fundamental do Estado constante da alínea e) do Artigo 9º da lei fundamental⁹ e o dever de proteção do ambiente estabelecido no nº 2 do Artigo 66º da CRP¹⁰.

A recorrida (i.e., a empresa) apresentou, igualmente, alegações e, no quadro das mesmas, considerou, quanto à admissibilidade, que o recurso carecia de fundamento legal, dado que o RJAT restringe os tipos de recursos para o TC às decisões arbitrais que recusem a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que apliquem norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. Ora, no caso concreto, a recorrida entende que o Tribunal Arbitral recusou a aplicação de uma norma (artigo 11º do CISV), com o fundamento na sua contrariedade com uma norma do direito europeu (artigo 110º do TFUE) e não com o fundamento da

⁷ No âmbito do Sistema Financeiro e Fiscal, o artigo 104º da CRP refere-se aos impostos e o seu nº 4, relativamente à tributação do consumo, estabelece que esta “visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

⁸ O artigo 191º do TFUE refere-se ao ambiente e, logo no seu nº 1, preceitua que a política da União contribuirá, entre a prossecução de outros objetivos, para “a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente”. E o nº 2 do mesmo preceito clarifica que “a política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor pagador”.

⁹ Segundo o artigo 9º, e) da CRP, “defender a natureza e o ambiente” faz parte das tarefas fundamentais do Estado.

¹⁰ No contexto dos “direitos e deveres sociais”, a CRP dedica o artigo 66º ao “ambiente e qualidade de vida” e, no seu nº 2, elenca um conjunto de tarefas que o Estado deve desenvolver, tendo em vista o direito ao ambiente, nomeadamente, “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida” (artigo 66º, nº 2, h) da CRP).

inconstitucionalidade. Logo, não se encontram preenchidos os pressupostos que regulam a admissibilidade do recurso no RJAT.

Quanto ao objeto do recurso, a recorrida não subscreveu a tese oferecida pela AT, que defendia a inconstitucionalidade da decisão do Tribunal Arbitral, com base no argumento de que esta viola o princípio constitucional de proteção do ambiente consagrado no Artigo 66º da CRP. Na verdade, o que está em causa, segunda a Recorrida, não é uma questão ambiental, “mas sim o tratamento discriminatório dado aos automóveis usados similares comercializados no território nacional relativamente aos que são originários de outro Estado membro da União Europeia”.¹¹ Acrescenta ainda que “e tanto uns como outros, que são veículos exatamente iguais, são poluidores do ambiente com emissões de CO2 exatamente iguais, só que uns (introduzidos em Portugal) são tributados de uma forma mais gravosa relativamente aos outros (os originalmente comercializados em Portugal)”.¹² Em suma, a Recorrida sustenta que esta discriminação viola o Direito da União Europeia.

IV – Admissibilidade e delimitação do objeto do recurso

Em matéria de conhecimento de recurso, o Tribunal Constitucional reafirmou o seu entendimento, já expresso no despacho de notificação para produção de alegações quanto à possibilidade da AT invocar a alínea a) do nº 1 do Artigo 70º da LTC para fundamentar o seu recurso. De acordo com o Tribunal Constitucional, a fiscalização concreta prevista naquela norma só pode ter lugar face à uma recusa da aplicação de certa norma jurídica, com fundamento na sua inconstitucionalidade. Porém, não há nada na decisão recorrida que indique que tal aconteceu no processo. Logo, o Tribunal rejeitou o primeiro fundamento apresentado pela AT para interpor o recurso.

Em segundo lugar, o Tribunal Constitucional debruçou-se sobre o fundamento constante da alínea i) do nº 1 do Artigo 70º da LTC, que estabelece que cabe recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais “que recusem a aplicação de norma constante de ato legislativo com fundamento na sua contrariedade com uma convenção internacional, ou apliquem em desconformidade com o anteriormente decido sobre a questão

¹¹ Ver o ponto nº 4 do Acórdão nº 711/2020 do Tribunal Constitucional.

¹² *Idem*.

pelo Tribunal Constitucional”. Ora no caso concreto, verificou-se que o Tribunal Arbitral recusou aplicar o Artigo 11º do CISV aprovado pelo Anexo I da Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho, dado a sua desconformidade com o Direito da União Europeia, designadamente o artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) que era aplicável por força do nº 4 do Artigo 8º da CRP. Por outras palavras, a norma contida na legislação portuguesa contrariava uma convenção internacional (i.e., o TFUE). Consequentemente, o TC entendeu que estavam preenchidos os pressupostos para admitir o recurso apresentado pela AT.

Admitido o recurso, o TC analisou a redação do artigo 11º do CISV e recorreu à argumentação apresentada pelo Tribunal Arbitral para desaplicar a norma, com vista a delimitar o objeto do recurso. Assim, o TC considerou a seguinte passagem da decisão do Tribunal *a quo*: “No âmbito dos presentes autos, e de acordo com a factualidade dada como provada, Portugal não tem [em] conta nenhuma redução sobre a componente ambiental do ISV no cálculo do imposto incidente sobre veículos usados “importados” de outros EM. Por este motivo, decidiu desaplicar este preceito, quando interpretado no sentido de que se deve calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro EM sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, neste caso, o imposto calculado ultrapasse o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no EM de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais, por violar o artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)”.¹³

Em síntese, a questão central do recurso para o TC prende-se com a interpretação a dar ao artigo 11º do CISV. Assim, o TC recortou o objeto de recurso da seguinte forma: “o Artigo 11º do CISV, ao não prever uma redução sobre a componente ambiental do ISV no cálculo do imposto incidente sobre veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros que tenham em conta a sua desvalorização, permite que o valor de imposto em causa seja superior ao montante de ISV calculado relativo a veículos usados nacionais equivalentes”.¹⁴ Esta interpretação do artigo 11º do CISV violaria o artigo 110º do TFUE.

¹³ Ver o ponto nº 8 do Acórdão nº 711/2020 do Tribunal Constitucional.

¹⁴ Ver o ponto nº 9 do Acórdão nº 711/2020 do Tribunal Constitucional.

V – Processo de Verificação da Contrariedade de uma Norma Legislativa com uma Convenção Internacional

A Lei nº 85/89, de 7 de setembro, introduziu algumas alterações à Lei nº 28/82, que regula a organização, funcionamento e o processo do Tribunal Constitucional (LTC). Nesse sentido, aditou a alínea i) ao nº 1 do Artigo 70º da LTC bem como o nº 2 ao Artigo 71º da LTC.

O primeiro preceito estabelece que cabe recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais “que recusem a aplicação de norma constante de ato legislativo com fundamento na sua contrariedade com uma convenção internacional ou a apliquem em desconformidade com o anteriormente decidido sobre a questão pelo Tribunal Constitucional”. Já o segundo preceito dispõe que o recurso previsto na alínea i) do Artigo 70º da LTC “é restrito às questões de natureza jurídico-constitucional e jurídico-internacional implicadas na decisão recorrida”.

A este propósito, o Tribunal Constitucional refere, no Acórdão nº 638/2017 que “a alínea i) do artigo 70º da LCT, (...) visa delimitar a competência do Tribunal Constitucional para apreciar o vício decorrente de eventual colisão entre a norma constante de ato legislativo e o direito internacional convencional. Trata-se de um recurso interposto de decisões jurisdicionais que recusem a aplicação de atos legislativos contrários a convenções internacionais ou que os apliquem em contradição com anterior orientação do Tribunal sobre essa matéria. Com efeito, a 2ª parte daquela alínea – “apliquem em desconformidade com o anteriormente decidido sobre a questão pelo Tribunal Constitucional” – conjugado com o nº 2 do artigo 71º da LCT, reporta-se à desconformidade de decisões dos tribunais incidentes sobre o problema da contrariedade de normas do direito interno com normas de direito internacional, em relação a anteriores decisões do Tribunal Constitucional sobre essa matéria”.¹⁵

De acordo com Gomes Canotilho, o sentido do recurso previsto na alínea i) do nº 1 do artigo 70 e o nº 2 do Artigo 71º da LTC é de “estabelecer um meio processual para o Tribunal Constitucional poder pronunciar-se sobre

¹⁵ Ver o ponto nº 7 do Acórdão nº 638/2017, 2º Secção do Tribunal Constitucional.

os problemas resultantes da “abertura” do direito constitucional português ao direito internacional, comum e convencional (artigo 8º), e evitar, no interesse da segurança jurídica, opiniões judiciais divergentes quanto à aplicação das regras do direito internacional”.¹⁶ Esta explicação oferecida pelo ilustre Professor de Coimbra assenta, em nossa opinião, no facto de o mesmo considerar os princípios da integração europeia e da abertura ao direito internacional como princípios estruturantes da República Portuguesa.¹⁷

Em termos de admissibilidade, o processo de verificação da contrariedade de uma norma legislativa com uma convenção internacional encerra requisitos objetivos e subjetivos. Em concreto, o processo é regulado na LTC no capítulo referente à fiscalização concreta. O ponto de partida do mesmo reside numa decisão do Tribunal e o objetivo é verificar as questões jurídico-constitucionais e jurídico-internacionais implicadas na decisão. Dito de outro modo, a intervenção do TC, nas palavras de Gomes Canotilho, visa verificar “se uma norma convencional internacional faz parte do direito interno, se ela cria direitos e deveres para os particulares e *qualifica* essa norma para efeitos de inserção no plano da hierarquia das fontes”¹⁸ Para além dos requisitos objetivos, a LTC disciplina os requisitos subjetivos. Nesse sentido, as partes têm legitimidade para recorrer nos termos consagrados para a fiscalização concreta e o Ministério Público (MP) é obrigado a recorrer quando estão preenchidos os pressupostos constantes do nº 3 do Artigo 72º da LTC.

Por fim, o Tribunal Constitucional não julga os atos legislativos como sendo “inconstitucionais” ou “ilegais”. De acordo com Gomes Canotilho, o Tribunal “profere uma sentença de natureza declaratória através da qual se reconhece a justeza ou não justeza da decisão do tribunal *a quo*, que recusou a aplicação de uma norma legislativa contrária a convenções internacionais ou aplicou a mesma norma em desarmonia com anteriores sentenças do Tribunal Constitucional”.¹⁹ Assim, existem dois tipos de decisões neste processo: decisão de provimento de contrariedade e de não provimento de contrariedade.

¹⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes - *Direito Constitucional*, 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1043.

¹⁷ Ver CANOTILHO, *Direito Constitucional*, pp. 367 e ss.

¹⁸ *Idem*, p. 1046.

¹⁹ *Idem*, p. 1047.

VI – A questão tributária e o artigo 110º do TFUE

Este é o momento de refletir, mais especificamente, sobre a questão tributária. Começaremos por recordar a questão formulada pelo Tribunal Constitucional; tentaremos perceber o entendimento que tem sido perfilhado pelo TJUE; analisaremos a qualificação, a natureza jurídica e a finalidade do ISV e, no atinente à questão pendente, as relações que se estabelecem entre os princípios e as normas; finalmente, depois de tudo ponderado, avançaremos com a nossa resposta à questão formulada e que motivou o reenvio prejudicial.

A. A questão formulada pelo Tribunal Constitucional

A questão que o Tribunal Constitucional português colocou ao TJUE foi a seguinte:

“Pode o artigo 110º do TFUE, isoladamente ou em conjunto com o artigo 191º do TFUE, em especial com o seu nº 2, ser interpretado no sentido de não se opor a uma norma de direito nacional que omite a componente ambiental na aplicação de reduções associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional ao imposto incidente sobre veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia, permitindo que o valor assim calculado seja superior ao relativo a veículos nacionais equivalentes?”²⁰

Fundamentalmente, está em causa um eventual conflito entre duas normas jurídicas e os subjacentes valores.

Por um lado, o artigo 11º do Código do Imposto Sobre Veículos (CISV), na redação vigente ao tempo do Acórdão, relativamente às taxas aplicáveis a veículos usados, estabelecia, no seu nº 1, que “o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional”. Ou seja,

²⁰ Ver Parte III (Decisão) do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 711/2020.

ao contrário do que acontece com os veículos usados nacionais equivalentes, não é considerada a componente ambiental²¹ na aplicação de reduções associadas à desvalorização comercial médias dos veículos; no entendimento da AT, o valor subjacente a esta norma é o da proteção ambiental, o que, de resto, até encontra amparo no já citado artigo 191º do TFUE.

Por outro lado, o artigo 110º do TFUE impõe 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”. Quer dizer, está em causa um outro valor fundamental que é o da proteção da livre concorrência.

Seguidamente, tentaremos perceber se estas duas normas são compatíveis. No entanto, desde já, acrescentamos que também deverá ser equacionado o princípio da igualdade tributária, na medida em que pode considerar-se que está a ser dado um tratamento diferenciado a situações similares.

B. O entendimento perfilhado pelo TJUE

Importa tentar compreender, numa linha de coerência histórica, qual poderá ser a interpretação do TJUE, relativamente à compatibilidade entre as duas normas em análise.

Não é difícil anteciper que o TJUE, muito provavelmente, considerará que a anterior redação do artigo 11º do CISV²² viola o artigo 110º do TFUE.

Na verdade, o próprio Acórdão do TC nº 711/2020, no ponto 18, faz uma breve resenha histórica de decisões do TJUE, que confirmam o que acabámos de afirmar.

Assim, ainda no âmbito do Imposto Automóvel, são de referir os Acórdãos do TJ, de 9 de março de 1995 (Processo nº C – 345/93, Nunes Tadeu, EU:C:2001:109) e de 22 de fevereiro de 2001 (Processo nº C – 393/98, Gomes Valente, EU:C:2001:109), que consideravam que era violado o

²¹ Apenas é considerada a componente cilindrada.

²² Redação vigente ao tempo do Acórdão do TC nº 711/2020.

anterior do atual artigo 110º do TFUE, quando o imposto sobre veículos usados provenientes de outros Estados-Membros, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, excedesse o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados similares nacionais.

Já relativamente ao Imposto Único de Circulação (IUC), o TJUE, em Despacho de 17 de abril de 2018 (Processo nº C – 640/17, Manuel dos Santos, EU:C:2018:275), decidiu que “o artigo 110º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro por força do qual o Imposto Único de Circulação que estabelece é cobrado sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados ou registados nesse Estado-Membro sem ter em conta a data da primeira matrícula de um veículo, quando esta tenha sido efetuada noutro Estado-Membro, com a consequência de a tributação dos veículos importados de outro Estado-Membro ser superior à dos veículos não importados similares”.

Especificamente sobre o artigo 11º do CISV, na redação vigente antes de 2016, o TJUE proferiu o Acórdão de 16 de junho de 2016 (Processo nº C - 200/15, Comissão Europeia c. República Portuguesa, EU:C:2016:453), no qual, apesar de não se referir à componente ambiental, também chamou a atenção para a diferença de tratamento aos veículos provenientes de outro Estado-Membro, em incumprimento do artigo 110º do TFUE. Aliás, em conformidade com o teor deste Acórdão, a Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, alterou a redação da norma.

Finalmente, já no âmbito da redação do artigo 11º CISV, que vigorava ao tempo do Acórdão em análise, em 23 de abril de 2020, a Comissão Europeia propôs no TJUE, contra Portugal, uma ação por incumprimento (Processo nº C – 169/20), na qual pede ao Tribunal que “declare que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados introduzidos no território da República Portuguesa e adquiridos noutros Estados-Membros no âmbito do cálculo do imposto de registo, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”²³.

²³ Entretanto, o Tribunal de Justiça da União Europeia já proferiu Acórdão no processo referido, em 2 de setembro de 2021, e declarou o incumprimento de Portugal. Considerou que as modalidades de cálculo do imposto de registo dos veículos importados usados em Portugal

Assimilando o exposto entendimento do TJUE, Portugal acabou por alterar a redação do artigo 11º do CISV, através da Lei do Orçamento de Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro), conforme se explicará mais adiante.

C. Qualificação, natureza jurídica e finalidades do Imposto Sobre Veículos (ISV)

Um aspeto que merece particular reflexão e que entendemos ser importante para responder à questão formulada tem a ver com a natureza jurídica do Imposto Sobre Veículos (ISV).

Vamos começar por recordar alguns conceitos gerais e, posteriormente, procuraremos enquadrar o ISV.

Entre os meios de financiamento da atividade do Estado, constam os tributos, que são obrigações pecuniárias, efetivas e definitivas, de Direito Público, estabelecidas, imperativamente, por lei, com natureza corrente e carácter coercivo, que revertem a favor do Estado, das Regiões Autónomas, das Autarquias Locais ou de outro ente público e que têm por objeto contribuir para o sustento das despesas públicas.

Portanto, a finalidade dos tributos é, essencialmente, fiscal, ou seja, contributiva. No entanto, a tributação pode, também, realizar objetivos extrafiscais.

Quanto à sua classificação material, de acordo com o artigo 3º, nº 2 da Lei Geral Tributária (LGT), “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.

No entanto, mais do que o *nomen iuris*, é a substância que permite qualificar as várias espécies tributárias. Assim, enquanto que os impostos são unilaterais, sem contrapartida direta e imediata para quem paga, assentando, essencialmente “na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património” (artigo 4º, nº 1 da

violam o princípio da livre circulação de mercadorias, ao não garantir que estes sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao que incide sobre os veículos usados similares já presentes no mercado português.

LGT), as taxas são bilaterais, sinalagmáticas e dão lugar a uma contraprestação específica, que pode consistir na “prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um limite jurídico ao comportamento dos particulares” (artigo 4º, nº 2 da LGT), numa relação de proporcionalidade. Por sua vez, “as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos” (artigo 4º, nº 3 da LGT).

Olhando para o substrato económico destas três espécies tributárias, é de salientar que nos impostos a capacidade económica/contributiva é o grande princípio orientador do montante a pagar, ao passo que nas taxas e nas contribuições especiais, há uma receção ou aproveitamento da atividade administrativa que se sufraga com o tributo, isto é, há uma prevalência claríssima do princípio do benefício ou da equivalência, baseado na justiça comutativa *do ut des*²⁴.

É chegado o momento de refletir sobre a qualificação e a natureza jurídica do ISV.

De acordo com os critérios apresentados supra, a natureza jurídica do ISV é muito mais a de uma Contribuição Especial do que a de um Imposto; e se esta pode ser uma questão menor, do ponto de vista formal, é bastante relevante, na perspetiva substantiva.

É de recordar, desde logo, que o artigo 1º do CISV²⁵, sob a epígrafe “princípio da equivalência”, estabelece que “o imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

²⁴ ABRUNHOSA, Ângelo – *Direito Financeiro Tributário*. Porto: Vida Económica – Editorial, S.A., 2016, pp. 18-19, 163-164 e 170. ISBN 978-989-768-182-0.

²⁵ A Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho, procedeu à reforma global da tributação automóvel. Por um lado, aboliu o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem; por outro lado, aprovou o CISV (Código do Imposto Sobre Veículos) e o CIUC (Código do Imposto Único de Circulação).

Desta asserção, emergem duas conclusões acerca da natureza jurídica do ISV. A primeira é a de que o ISV deve ser qualificado como uma contribuição especial, pois a oneração dos contribuintes na medida dos custos que estes provocam corresponde, salvo melhor opinião, ao “especial desgaste de bens públicos” a que se refere o já citado artigo 4º, nº 3 da LGT. A segunda é a de que o ISV não tem apenas em vista a angariação de receitas, mas também preenche finalidades extrafiscais, como sejam, entre outras, a proteção do ambiente, a conservação das infraestruturas viárias e a diminuição da sinistralidade rodoviária²⁶.

No contexto destas preocupações ambientais, é de mencionar a Reforma da Fiscalidade Verde, aprovada pela Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro. Procedeu à alteração das normas fiscais ambientais nos setores de energia e emissões, transportes, águas, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental. Este diploma alterou, entre outros, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), o Código do Imposto Sobre Veículos (CISV), o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC's) e o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

D. Os Princípios e as Normas

A lei vence, mas os princípios gerais convencem. Aquela será tanto melhor aceite quanto mais estiver estruturada e ancorada no *ius*, isto é, nos princípios²⁷.

²⁶ No mesmo sentido: o artigo 2º, nº2, a) do CISV, no que concerne à incidência objetiva do imposto, exclui de tributação os “veículos não motorizados, bem como os veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis”; o artigo 4º do CISV, relativamente à base tributável, considera elementos como, por exemplo, a cilindrada, o nível de emissão de partículas ou o nível de emissão de dióxido de carbono. É ainda de referir, com o mesmo sentido de contribuição especial e de finalidades extrafiscais ambientais, o artigo 1º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), onde se estabelece que “o imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

²⁷ O período áureo do Direito Romano verificou-se no fim da República Romana, ou seja, no período clássico, que começou em 130 a.C. e se prolongou mesmo depois do início do Império

Significa isto que a presente questão terá de ser enquadrada, também e principalmente, à luz dos princípios gerais do Direito.

Na verdade, sendo o Direito um todo, há vários princípios que poderiam ser trazidos à colação, no caso em análise, desde os próprios princípios do Estado de Direito (com as suas múltiplas vertentes) e da legalidade até aos princípios fiscais (ainda mais especificamente, os que respeitam à tributação do consumo), passando pelos da livre circulação, da livre concorrência, da propriedade privada e do não-confisco.

Todavia, há dois princípios que nos merecem uma particular atenção. São eles o princípio da equivalência jurídica e o princípio da igualdade tributária.

A razão de ser desta opção metodológica é simples e radica no já citado artigo 1º do CISV. De facto, resulta da formulação da referida norma que estes dois princípios fazem parte da essência do ISV, isto é, além de enquadrarem o imposto em análise, são, verdadeiramente, o seu fundamento e limite.

Como refere Campos Amorim, “o ISV e o IUC regem-se pelo princípio da equivalência ou do poluidor-pagador, em que é atribuído ao contribuinte a responsabilidade principal pelos custos ambientais causados, cujo objetivo é de compensar os custos ambientais, em vez de fazer recair esta responsabilidade sobre os construtores automóveis, que são os que responsáveis originários da poluição atmosférica”²⁸. Apesar disso, ressalva Casalta Nabais que a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável, “dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais”²⁹.

No que concerne ao princípio da igualdade tributária, radicando no princípio geral do artigo 13º da CRP, tem de ser reconhecido como um valor superior do ordenamento jurídico financeiro-tributário, como princípio maior de um sistema tributário justo e equitativo que determina, não só que os que estão nas mesmas condições paguem os mesmos tributos (igualdade horizontal),

(em 31 a.C.), até 230 d.C. Precisamente, porque o *ius* é sempre permanente, todos os atuais sistemas jurídicos, embora um mais do que os outros, são tributários do direito romano clássico.

²⁸ AMORIM, José de Campos – *A Tributação Automóvel e as suas Implicações Ambientais*. Porto: IPP-ISCAP, 2012, p. 8.

²⁹ NABAIS, José Casalta – *Tributos com Fins Ambientais*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, nº 4, 2008, p. 132. ISBN: 9789724037851.

mas também que os que estão em condições diferentes paguem tributos diferentes, na medida da diferença (igualdade vertical)³⁰.

Relacionando a equivalência jurídica com a igualdade tributária, Sérgio Vasques defende que o segundo princípio, projetado sobre taxas e contribuições, exige que estas sejam repartidas de acordo com o custo provocado pelo contribuinte ou de acordo com o benefício que a administração lhe proporciona, mas sublinha que é o princípio da equivalência que dá corpo a este critério elementar de igualdade³¹.

Em resumo, estes princípios servem de parâmetro interpretativo a todo o CISV e, nesse sentido, vão servir de critério à resposta que procuraremos dar à questão formulada pelo Tribunal Constitucional.

VII - Posição adotada quanto à questão formulada pelo Tribunal Constitucional

Relativamente à questão formulada pelo Tribunal Constitucional, no âmbito do reenvio prejudicial, a nossa resposta é clara e inequívoca: é contrária ao artigo 110º do TFUE uma norma de direito nacional que omite a componente ambiental na aplicação de reduções associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional ao imposto incidente sobre veículos usados portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia e, não o fazendo quanto aos veículos nacionais equivalentes, permite que o valor assim calculado daqueles seja superior ao destes.

As circunstâncias históricas também apontam no sentido da nossa resposta, quer as anteriores ao Acórdão 711/2020, com o entendimento perfilhado pelo TJUE, quer as posteriores, com a alteração introduzida com a última Lei do Orçamento de Estado.

Mas mais importantes do que as razões circunstanciais são as de fundo. E, na verdade, a redação do artigo 11º do CISV que está em análise, não só contraria o artigo 110º do TFUE, como viola os próprios princípios que enquadram, fundamentam e limitam o ISV.

³⁰ ABRUNHOSA, *op. cit.*, pp. 28 e 174.

³¹ VASQUES, Sérgio – *O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Edições Almedina, 2008, pp. 338-340. ISBN: 9789724034034.

Assim é que o artigo 1º do CISV consagra o princípio da equivalência como uma concretização da regra geral da igualdade tributária. Ora, consubstancia uma óbvia violação desta última regra tratar de forma diferenciada aquilo que é similar, como acontece no caso em apreço; até consideramos que pode colidir com a própria essência do ISV.

VIII – O Impacto da decisão

A doutrina regista algumas consequências ou impactos conexos com este pedido de reenvio prejudicial formulado pelo Tribunal Constitucional português. Nesse sentido, entende que a decisão terá um impacto na cooperação judicial e na interpretação de diversas normas do TFUE.³² Apesar de concordar com os impactos apresentados, consideramos que podemos desenvolver e ampliar o leque de implicações conexas com o pedido de reenvio prejudicial objeto deste artigo.

Em primeiro lugar, o Tribunal Constitucional português deixou de fazer parte de uma lista de tribunais constitucionais na União Europeia que nunca tinha suscitado um pedido prejudicial junto do TJUE. Assim, o primeiro pedido de reenvio prejudicial pode ser considerado como um contributo para a cooperação entre tribunais. Na verdade, as questões prejudiciais são, de acordo com Fausto Quadros, “uma manifestação da cooperação entre os tribunais nacionais e o TJUE (a chamada “cooperação judiciária”), visando chegar-se à interpretação e à aplicação uniformes do Direito da União pelos tribunais nacionais”.³³

Em segundo lugar, o primeiro pedido de reenvio prejudicial reforça a legitimidade do Direito da União Europeia em geral e do próprio Tribunal de Justiça da União Europeia em particular, dado que as questões prejudiciais constituem, nas palavras de Fausto de Quadros “um instrumento fundamental da “integração jurídica” no seio da União Europeia e, simultaneamente, da criação do Direito da União por via pretoriana”.³⁴

³² Ver Cruz Vilaça Advogados em: [The first request for preliminary ruling from the Portuguese Constitutional Court - 2020, what a year! \(cruzvilaca.eu\)](https://www.cruzvilaca.eu)

³³ QUADROS, Fausto - *Direito da União Europeia*, 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 582 e 583. ISBN 978-972-40-5071-3.

³⁴ QUADROS, *Direito da União Europeia*, pp. 582 e 583.

Em terceiro lugar, o pedido do TC português contribuirá para um melhor entendimento dos artigos 110º, 190º e 191º do TFUE. Contudo, o impacto mais significativo, em nossa opinião, parece residir na Lei do Orçamento de Estado para 2021 (Lei nº 75 – B /2020, de 31 de dezembro). Na verdade, o legislador optou por alterar a redação do artigo 11º do CISV, que passa a estabelecer no seu nº 1 que: “o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, 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 ambiental³⁵, incluindo-se o agravamento previsto no nº 3 do artigo 7º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos”.

IX – Conclusão

Em suma, o Tribunal Constitucional recorreu finalmente ao mecanismo do reenvio prejudicial, de modo a adjudicar um litígio jurídico onde aparentemente uma norma do CISV está em desconformidade com o TFUE. De acordo com a Autoridade Tributária, o artigo 11º do CISV não contempla uma componente ambiental na determinação do imposto, em virtude de o legislador privilegiar uma redação que induz a compra de veículos novos em detrimento dos usados, de modo a proteger o ambiente. Diferentemente, a recorrida alega que a norma do CISV discrimina os carros usados importados de outros Estados-Membros da União, o que é contrário ao artigo 110º do TFUE.

O Tribunal Constitucional admitiu o recurso ao abrigo da alínea i) do nº 1 do artigo 70º e o nº 2 do Artigo 71º da LTC. Em concreto, aquelas normas regulam o processo de verificação da contrariedade de uma norma legislativa com uma convenção internacional e o mesmo visa resolver os problemas resultantes da “abertura” do direito constitucional português ao direito da União Europeia. Após análise da questão tributária o Tribunal decidiu suspender a

³⁵ Sublinhado nosso, para destacar a referência à componente ambiental.

instância e formular uma questão prejudicial ao TJUE relativamente à interpretação dos artigos 110º e 191º do TFUE.

O TJUE tem perfilhado o entendimento de que a anterior redação do artigo 11º do CISV viola o artigo 110º do TFUE. A natureza jurídica do ISV é muito mais a de uma Contribuição Especial do que a de um Imposto, pois a oneração dos contribuintes na medida dos custos que estes provocam corresponde, salvo melhor opinião, ao “especial desgaste de bens públicos” a que se refere o já citado artigo 4º, nº 3 da LGT. Além disso, o ISV não tem apenas em vista a angariação de receitas, mas também preenche finalidades extrafiscais, como sejam, entre outras, a proteção do ambiente, a conservação das infraestruturas viárias e a diminuição da sinistralidade rodoviária, sendo de mencionar, neste contexto, a Reforma da Fiscalidade Verde.

Os princípios da equivalência e da igualdade tributária servem de parâmetro interpretativo a todo o CISV, pelo que consideramos que a redação do artigo 11º do CISV que está em análise, ao tratar de forma diferenciada aquilo que é similar, não só contraria o artigo 110º do TFUE, como viola os referidos princípios que enquadram, fundamentam e limitam o ISV.

Independentemente da interpretação que vier a ser dada às normas que estão no cerne do pedido e que acreditamos que não divergirá muito da posição adotada, esperamos que este passo dado pelo TC português seja o princípio de um diálogo judicial mais profícuo entre os tribunais nacionais e o TJUE, contribuindo assim para uma melhor aplicação do Direito da União Europeia pelos órgãos jurisdicionais, bem como impostos mais justos e conforme as regras e princípios europeus para os adquirentes de automóveis usados que sejam provenientes de outros Estados-membros da União.

BIBLIOGRAFIA

ABRUNHOSA, Ângelo, 2016. *Direito Financeiro Tributário*. Porto: Vida Económica – Editorial, S.A. ISBN 978-989-768-182-0.

AMORIM, José de Campos, 2012. *A Tributação Automóvel e as suas Implicações Ambientais*. Porto: IPP-ISCAP.

CANOTILHO, J. J. Gomes, 2003. *Direito Constitucional*, 7ª edição, Coimbra: Almedina.

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, 2014. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. II, Artigos 108º a 296º. Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-2287-6.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, 2020. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. III, Artigos 202º a 296º. Lisboa: Universidade Católica Editora. ISBN 9789725407318.

NABAIS, José Casalta, Tributos com Fins Ambientais. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, nº 4, 2008, pp. 107-144. ISBN: 9789724037851.

QUADROS, Fausto. 2013. *Direito da União Europeia*, 3º Edição, Coimbra: Almedina. ISBN 978-972-40-5071-3.

VASQUES, Sérgio, 2008. *O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Edições Almedina. ISBN: 9789724034034.

Data de submissão do artigo: 08/07/2021

Data de aprovação do artigo: 18/11/2021

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt