Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MELCHIOR WATHELET
apresentadas em 15 de maio de 2014[1]

**Processo C-331/13**

**Ilie Nicolae Nicula**
**contra**
**Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu,**
**Administrația Fondului pentru Mediu**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunalul Sibiu (Roménia)]

«Reembolso de um imposto incompatível com o direito da União — Limitação do montante da restituição devido à alteração da regulamentação nacional»

## I – **Introdução**

1. Este processo faz parte de uma longa lista de processos romenos relacionados com a compatibilidade do imposto sobre a poluição causada pelos veículos automóveis[2] com o artigo 110.º TFUE. Em especial, suscita a questão de saber se a administração fiscal romena tem o direito de reter, por conta de um novo imposto com a mesma natureza e objeto, denominado «selo ambiental», a importância que tinha sido cobrada como imposto sobre a poluição incompatível com o direito da União.

## II – **Quadro jurídico**

### A – *Direito da União*

2. O artigo 110.º TFUE dispõe:

«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.»

1 — Língua original: francês.

2 — V. acórdãos Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) e Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466); bem como os despachos Druțu (C-438/10, EU:C:2011:478); Micșa (C-573/10, EU:C:2011:479); Vijulan (C-335/10, EU:C:2011:477); e Ciocoiu (C-97/13 e C-214/13, EU:C:2014: 229).

3. No processo Tatu (EU:C:2011:219), o Tribunal de Justiça interpretou aquele artigo no sentido de que «se opõe a que um Estado-Membro crie um imposto sobre a poluição que incide sobre os veículos automóveis no momento da sua primeira matrícula nesse Estado-Membro, se esta medida fiscal for estruturada de tal maneira que desencoraje a colocação em circulação, no referido Estado-Membro, de veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros, sem, por outro lado, desencorajar a compra de veículos usados da mesma idade e com o mesmo desgaste no mercado nacional» [3].

B – *Direito romeno*

4. O artigo 4.º do Decreto urgente n.º 9/2013 do Governo, relativo ao selo ambiental para os veículos automóveis [Ordonanța de urgență a Guvernului (a seguir, «OUG n.º 9/2013»)], dispõe:

«O pagamento único do selo é devido nos seguintes casos:

a) no momento da inscrição, nos registos da autoridade competente, da aquisição do direito de propriedade sobre um veículo automóvel pelo seu primeiro proprietário na Roménia e da atribuição de um certificado de matrícula e de um número de matrícula;

b) no momento da reintrodução, no parque automóvel nacional, de um veículo automóvel, no caso de, no momento da sua retirada do parque automóvel nacional ter sido restituído ao proprietário o valor residual do selo;

c) no momento do registo do direito de propriedade sobre um veículo automóvel usado relativamente ao qual não foi pago o imposto especial sobre veículos automóveis ligeiros e outros veículos automóveis, o imposto sobre a poluição para veículos automóveis nem o imposto sobre as emissões poluentes dos veículos automóveis, em conformidade com a legislação em vigor no momento da respetiva matrícula;

d) no momento do registo do direito de propriedade sobre um veículo automóvel usado no caso de veículos em relação aos quais os tribunais ordenaram o reembolso [do imposto] ou a matrícula isenta do imposto especial sobre veículos automóveis ligeiros e outros veículos automóveis, do imposto sobre a poluição para veículos automóveis ou do imposto sobre as emissões poluentes dos veículos automóveis.»

5. No seu primeiro parágrafo, o artigo 12.º desse decreto urgente prevê que:

«No caso de ter sido pago um imposto especial sobre veículos automóveis ligeiros e outros veículos automóveis, um imposto sobre a poluição para veículos automóveis ou um imposto sobre as emissões poluentes dos veículos automóveis superior ao selo ambiental, calculado em [lei romenos (RON)] à taxa de câmbio em vigor no momento da matrícula ou do registo do direito de propriedade sobre um veículo automóvel usado, só o sujeito passivo pode pedir o reembolso da diferença, seguindo o procedimento estabelecido no regulamento de execução do presente decreto urgente. A diferença a reembolsar é calculada segundo a fórmula do presente decreto urgente, utilizando os elementos tidos em conta no momento da matrícula ou do registo do direito de propriedade sobre um veículo automóvel usado.»

3 — Acórdão Tatu (EU:C:2011:219, n.º 61).

## III – **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

6. O Decreto urgente n.º 50/2008 do Governo, que estabelece o imposto sobre a poluição dos veículos automóveis (a seguir «OUG n.º 50/2008»), que entrou em vigor em 1 de julho de 2008, criou um imposto sobre a poluição para os veículos das categorias M1 a M3 e N1 a N3. A obrigação de pagamento desse imposto nasce, nomeadamente, no momento da primeira matrícula de um veículo automóvel na Roménia, onerando, por conseguinte, os veículos usados importados.

7. O Tribunal de Justiça declarou que um encargo tributário com a natureza do imposto sobre a poluição é contrário ao artigo 110.º TFUE, pelo facto de «[ter] por efeito desencorajar a importação e a colocação em circulação na Roménia de veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros» [4]. Pela mesma razão, o Tribunal de Justiça declarou que o mesmo se aplica ao imposto sobre a poluição criado pela Lei n.º 9/2012 [5], que, em 13 de janeiro de 2012, revogou o OUG n.º 50/2008, antes de ser ela própria revogada, em 15 de março de 2013, pelo OUG n.º 9/2013.

8. Em 2009, I. Nicula comprou um veículo automóvel da marca BMW 320i, matriculado pela primeira vez noutro Estado da União Europeia, a saber a Alemanha. Para efeitos de matrícula deste veículo na Roménia, pagou a quantia de 5 154 RON (cerca de 1 200 euros) de imposto sobre a poluição, previsto pelo OUG n.º 50/2008.

9. I. Nicula apresentou à administração fiscal romena um pedido de reembolso daquela quantia e, na sequência do indeferimento do mesmo, interpôs recurso para os órgãos jurisdicionais romenos.

10. Por sentença administrativa n.º 1497/CA/2012, o Tribunalul Sibiu (Roménia) deu provimento ao recurso de I. Nicula contra a Agenția Fondului pentru Mediu (o serviço beneficiário do imposto), condenou esta recorrida ao reembolso do imposto, após ter concluído, com base no acórdão Tatu (EU:C:2011:219), pela incompatibilidade do imposto sobre a poluição com o artigo 110.º TFUE, e negou provimento ao recurso interposto contra a Administrația Finanțelor Publice Sibiu (a entidade que procede à cobrança do imposto).

11. Em 25 de janeiro de 2013, na sequência do recurso interposto daquela sentença, o Curtea de Apel de Alba-Iulia anulou esta última decisão e remeteu o processo ao tribunal de primeira instância, referindo, para efeitos do novo procedimento de julgamento, que, em litígios desta natureza, a qualidade de demandado de uma ação de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito da União cabe não só ao beneficiário desse imposto, mas também à entidade que procedeu à cobrança.

12. Após o processo ter sido novamente registado no Tribunalul Sibiu, entrou em vigor o OUG n.º 9/2013, relativo ao selo ambiental, em 15 de março de 2013.

13. Na situação concreta do recorrente, o montante do selo ambiental para o seu veículo foi fixado em 8 126,44 RON, por força do OUG n.º 9/2013, enquanto o imposto sobre a poluição pago anteriormente ascendia a 5 153 RON.

14. Ora, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, do OUG n.º 9/2013, I. Nicula já não tinha o direito de recuperar o imposto sobre a poluição e os juros respetivos, sendo a quantia paga retida pelas autoridades fiscais e ambientais por conta do selo ambiental, uma vez que o valor deste selo era superior ao do imposto sobre a poluição que tinha pago.

4 — *Idem* (n.º 58). As alterações ao OUG n.º 50/2008 também foram julgadas contrárias ao direito da União pelo acórdão Nisipeanu (EU:C:2011:466) e pelos despachos Druțu (EU:C:2011:478), Micșa (EU:C:2011:479) e Vijulan (EU:C:2011:477).

5 — V. despacho Câmpean e Ciocoiu (EU:C:2014:229, n.ºs 31 a 33).

15. Nestas circunstâncias, o Tribunalul Sibiu decidiu suspender a instância e submeter a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça:

«O artigo 6.º do Tratado [da União Europeia], os artigos 17.°, 20.° e 21.° da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, o artigo 110.º TFUE e os princípios da segurança jurídica e da *non reformatio in peius*, ambos consagrados no direito [da União] e na jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdãos Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589 e Belbouab, 10/78, EU:C:1978:181), podem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma norma como o [OUG] n.º 9/2013?»

## IV – **Tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

16. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de junho de 2013. I. Nicula, o Governo romeno e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

17. Por carta de 20 de dezembro de 2013, o Governo romeno requereu a atribuição do processo à Grande Secção. O Tribunal de Justiça deferiu este pedido, em conformidade com o artigo 16.º, terceiro parágrafo, do seu Estatuto. Na audiência, o Governo romeno justificou esse pedido pela necessidade de assegurar a coerência da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à tributação dos veículos usados importados.

18. Ao abrigo do artigo 101.º do seu regulamento de processo, em 14 de fevereiro de 2014, o Tribunal de Justiça solicitou ao órgão jurisdicional de reenvio que lhe facultasse, o mais tardar até 5 de março de 2014, esclarecimentos sobre a aplicabilidade do OUG n.º 9/2013 ao litígio no processo principal. A resposta do órgão jurisdicional de reenvio foi entregue no Tribunal de Justiça em 4 de março de 2014.

19. Realizou-se uma audiência em 25 de março de 2014, na qual I. Nicula, o Governo romeno e a Comissão apresentaram as suas observações orais.

## V – **Análise**

### A – *Quanto à admissibilidade*

20. O Governo romeno considera que este pedido de decisão prejudicial é inadmissível, porque a resposta à questão formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio não é pertinente para a resolução do litígio no processo principal. De acordo com o Governo romeno, o OUG n.º 9/2013 não é aplicável ao litígio no processo principal por duas razões.

21. Em primeiro lugar, o Governo romeno considera que o procedimento extrajudicial de reembolso de eventuais diferenças entre os impostos pagos por força de atos normativos anteriores ao OUG n.º 9/2013 e o selo ambiental, criado pelo artigo 12.º deste decreto urgente, não é, de forma nenhuma, da competência do órgão jurisdicional de reenvio e não é aplicável ao litígio no processo principal.

22. Por conseguinte, o Governo romeno entende que aquele procedimento extrajudicial de reembolso não obsta a que o órgão jurisdicional de reenvio determine o reembolso integral da importância paga por I. Nicula a título do imposto sobre a poluição.

23. Em segundo lugar, o Governo romeno considera que, em virtude do princípio *tempus regit actum*, o OUG n.º 9/2013, que entrou em vigor em 15 de março de 2013, não é aplicável ao pedido de reembolso do imposto sobre a poluição pago por I. Nicula, em 2009. Consequentemente, o órgão jurisdicional de reenvio não tinha que se considerar vinculado pelo artigo 12.º daquele decreto urgente.

24. Atendendo a estes argumentos, o Tribunal de Justiça pediu ao órgão jurisdicional de reenvio para se pronunciar sobre a aplicabilidade do OUG n.º 9/2013 e, designadamente, do seu artigo 12.º, ao litígio no processo principal.

25. Com a sua resposta, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de março de 2014, o órgão jurisdicional de reenvio confirmou a aplicabilidade do artigo 12.º do OUG n.º 9/2013 ao litígio no processo principal. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação desse decreto urgente feita pelo Governo carece de fundamentação jurídica e esvazia de conteúdo o artigo 12.º do referido decreto.

26. De acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, «no âmbito de um processo nos termos do artigo [267.° TFUE], baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, toda e qualquer apreciação dos factos da causa é da competência do tribunal nacional. Do mesmo modo, compete apenas ao tribunal nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, quando as questões colocadas sejam relativas à interpretação do direito [da União], o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se» [6].

27. Tendo o órgão jurisdicional de reenvio confirmado a aplicabilidade do OUG n.º 9/2013 ao litígio no processo principal, devem rejeitar-se as objeções do Governo romeno sobre a admissibilidade deste pedido de decisão prejudicial.

## B – *Quanto ao mérito*

28. Com a sua questão, o órgão jurisdicional pretende saber se, normas como as do OUG n.º 9/2013, estão em conformidade com o artigo 110.º TFUE, com os princípios da igualdade perante a lei e da não-discriminação inscritos nos artigos 20.° e 21.° da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), com o direito de propriedade inscrito no artigo 17.º daquela Carta e com os princípios da segurança jurídica, da não retroatividade da lei e da *non reformatio in pejus*.

### 1. Princípios ou normas do direito da União aplicáveis neste caso

29. A questão fundamental da acusação de I. Nicula é que o artigo 12.º do OUG n.º 9/2013 perpetua a discriminação gerada pelo imposto sobre a poluição entre os veículos usados importados na Roménia e os veículos já existentes no mercado romeno e que, como tal, estavam isentos do imposto sobre a poluição. Portanto, na minha opinião e como nos processos Tatu (EU:C:2011:219), Nisipeanu (EU:C:2011:466), Druțu (EU:C:2011:478), Micșa (EU:C:2011:479), Vijulan (EU:C:2011:477) e Câmpean e Ciocoiu (EU:C:2014:229), as regras aplicáveis são o artigo 110.º TFUE que proíbe os impostos discriminatórios e o princípio segundo o qual qualquer imposto cobrado em violação do direito da União e, em especial, do artigo 110.º TFUE, deve ser restituído ao contribuinte.

6 — Acórdão Zurita García e Choque Cabrera (C-261/08 e C-348/08, EU:C:2009:648, n.º 34). V., também, neste sentido, acórdãos IKA (C-326/00, EU:C:2003:101, n.º 27), Keller (C-145/03, EU:C:2005:211, n.º 33), Conseil général de la Vienne (C-419/04, EU:C:2006:419, n.º 19) e Gómez-Limón Sánchez-Camacho (C-537/07, EU:C:2009:462, n.º 24).

30. Nos termos do artigo 52.º, n.º 2, da Carta, «[o]s direitos reconhecidos pela presente Carta que se regem por disposições constantes dos Tratados são exercidos de acordo com as condições e limites por eles definidos». Consequentemente, para efeitos da interpretação do direito da União pelo Tribunal de Justiça, não se afigura adequado verificar a aplicabilidade de outras normas e princípios contidos na Carta ao litígio. O mesmo é válido para os outros princípios gerais citados pelo órgão jurisdicional de reenvio que, todavia, poderia referir-se a estas regras e princípios no quadro, por exemplo, de uma verificação de constitucionalidade do OUG n.º 9/2013.

2. Argumentos apresentados no Tribunal de Justiça

31. I. Nicula considera que, ao criar um novo imposto sobre a poluição, denominado «selo ambiental», e ao permitir que o fisco romeno só restitua ao contribuinte a diferença entre o valor do selo e o do imposto sobre a poluição já pago, o OUG n.º 9/2013 visa, designadamente, impedir as diligências de restituição do imposto sobre a poluição em todas as suas formas anteriores ao selo ambiental.

32. Além disso, I. Nicula considera que o próprio selo ambiental é contrário ao artigo 110.º TFUE, porquanto cria uma discriminação entre:

— por um lado, os proprietários de veículos usados comprados num Estado-Membro que não a Roménia que, como I. Nicula, pagaram o imposto sobre a poluição aquando da sua primeira matrícula na Roménia e que ainda não o recuperaram, para os quais o selo ambiental é imediatamente exigível, através da retenção de uma parte ou da totalidade do imposto sobre a poluição pago anteriormente; e

— por outro, os proprietários de veículos já matriculados na Roménia, para os quais o selo ambiental só é exigível aquando do eventual registo da transmissão do direito de propriedade para um terceiro.

33. I. Nicula acrescenta que o selo ambiental também constitui um encargo fiscal discriminatório, na medida em que o OUG n.º 9/2013 não garante que o valor do imposto devido pelos veículos usados importados de um outro Estado-Membro não ultrapassa o montante do imposto residual incorporado no valor de veículos semelhantes já matriculados na Roménia.

34. O Governo romeno alega que o OUG n.º 9/2013 respeita plenamente as regras enunciadas no acórdão Tatu (EU:C:2011:219). Considera que o selo ambiental assenta em critérios objetivos e transparentes, como a cilindrada e a norma Euro sobre emissões poluentes ou as emissões de $CO_2$ do veículo. Além disso, o seu montante tem devidamente em conta o valor real de mercado de um veículo usado, calculado desde a data da sua introdução no mercado, e pode ser contestado, administrativa ou judicialmente, para se demonstrar uma depreciação maior que a fixada pela respetiva tabela de depreciação. Deste modo, sustenta o Governo romeno, o selo ambiental aplicado aos veículos importados não excede o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos automóveis usados similares já matriculados em território nacional.

35. O Governo romeno recorda também que o pagamento do selo ambiental é obrigatório e exigível na data da primeira inscrição da transmissão do direito de propriedade para os veículos que já faziam parte do parque automóvel nacional antes da criação do referido selo, inclusive para as viaturas, cujos anteriores impostos sobre a poluição não foram pagos, como exigiam os acórdãos Tatu (EU:C:2011:219) e Nisipeanu (EU:C.2011:466).

36. Consequentemente, o Governo romeno conclui que uma legislação nacional como a do OUG n.º 9/2013 não é contrária ao artigo 110.º TFUE.

37. A Comissão considera que o regime instaurado pelo OUG n.º 9/2013 é contrário ao artigo 110.º TFUE, porque é aplicável retroativamente a factos tributáveis ocorridos antes da sua entrada em vigor, perpetuando, assim, a prática discriminatória declarada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Tatu (EU:C:2011:219).

## 3. Apreciação

38. Há que lembrar, antes de mais que, em conformidade com jurisprudência constante, o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições do direito da União que proíbem os referidos impostos. O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito da União [7]. Além disso, quando um Estado-Membro cobra impostos em violação do direito da União, os particulares têm direito à restituição não só do imposto cobrado naquelas condições, mas também dos juros correspondentes, contados da data de pagamento do imposto [8].

39. Esta regra só tem uma exceção, a saber, a repercussão do imposto noutras pessoas [9] e está, na falta de regulamentação da União, sujeita às regras processuais nacionais, sem prejuízo do respeito dos princípios da equivalência e da efetividade [10].

40. A este propósito, é importante recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que o OUG n.º 50/2008, em todas as suas versões, instaura um regime de tributação dissuasor da matrícula, na Roménia, de veículos automóveis usados comprados noutros Estados-Membros e, por esse facto, contrário ao artigo 110.º TFUE [11].

41. Consequentemente, a Roménia está obrigada a reembolsar o imposto sobre a poluição a I. Nicula.

42. Dito isto, os Estados-Membros podem impor novos impostos sobre veículos, por razões de política ambiental ou de política geral, através de novas leis, sem infringir o artigo 110.º TFUE, desde que essa tributação não seja suscetível de desencorajar a importação de bens originários de outros Estados-Membros em benefício de produtos nacionais [12].

43. Por conseguinte, parece-me que, nomeadamente na sequência do acórdão Tatu (EU:C:2011:219) as autoridades romenas tinham de escolher, na realidade, entre duas opções para dar cumprimento às suas obrigações emergentes do direito da União: abolir o imposto sobre a poluição e reembolsar os contribuintes dos montantes que lhes foram cobrados, criando ou não um novo imposto para o futuro conforme com o artigo 110.º TFUE, ou manter o imposto sobre a poluição (sob qualquer nome), mas exigindo-o também, de imediato, aos proprietários de veículos usados já matriculados na Roménia.

7 — V. acórdãos San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, n.º 12); Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 84); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 202); e Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, n.º 30).

8 — V. acórdão Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, n.º 29).

9 — V., nomeadamente, acórdão Lady & Kid e o. (C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 20).

10 — V., por exemplo, acórdãos Danfoss e Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, n.º 24 e jurisprudência referida) e Irimie (EU:C:2013:250, n.º 23).

11 — Acórdão Nisipeanu (EU:C:2011:466, n.ºs 27 a 29). V., também, a propósito da Lei n.º 9/2012, despacho Câmpean e Ciocoiu (EU:C:2014:229, n.ºs 31 a 33).

12 — Acórdão Nádasdi e Németh (EU:C:2006:652, n.º 49).

44. Em vez de escolher uma dessas possibilidades, o Governo romeno optou, na realidade, com o OUG n.º 9/2013, por um regime que impõe a todos os veículos, importados ou não, um novo imposto a partir de uma data futura, ao mesmo tempo que permite que a administração fiscal retenha as importâncias cobradas ilegalmente por conta do imposto sobre a poluição, até que ocorra o próximo registo da transmissão do direito de propriedade do veículo em causa que desencadeará o pagamento do selo ambiental.

45. Com efeito, como afirma o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 12.º do OUG n.º 9/2013 limita o reembolso do imposto sobre a poluição, cobrado ao abrigo do OUG n.º 50/2008, à diferença entre o valor do selo ambiental e o imposto sobre a poluição. Por conseguinte, o montante pago anteriormente é retido por conta do selo ambiental, enquanto, para os veículos já matriculados na Roménia na data da entrada em vigor do OUG n.º 50/2008 e que estavam, por isso, isentos desse imposto, o selo ambiental só se torna exigível aquando do próximo registo do direito de propriedade desses veículos.

46. Desta forma, coloca-se a questão de saber se um Estado-Membro pode recusar o reembolso de um imposto que viola o direito da União, mediante a introdução de um novo imposto eventualmente exigível no futuro e de uma base legal que autoriza o fisco a reter a quantia cobrada por conta do imposto declarado contrário ao direito da União, até que o novo imposto se torne exigível, efetuando-se então a compensação entre os dois impostos.

47. Neste contexto, embora este processo respeite ao reembolso do imposto sobre a poluição e não à imposição do selo ambiental, há que analisar se a conjugação dos artigos 4.° e 12.° do OUG n.º 9/2013, que adia o reembolso do imposto sobre a poluição para a data em que o selo ambiental seja exigível, e na medida em que o valor do imposto sobre a poluição exceda aquele selo, respeita a obrigação de reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União, ao mesmo tempo que elimina a discriminação, proibida pelo artigo 110.º TFUE, que o OUG n.º 50/2008 tinha instaurado. Ainda que, na audiência, I. Nicula e o Governo romeno tenham debatido amplamente o método de cálculo do selo ambiental, este processo só respeita ao reembolso do imposto sobre a poluição. A compatibilidade do método de cálculo do selo ambiental com o artigo 110.º TFUE não faz, assim, parte da questão prejudicial.

a) Coerência da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a veículos automóveis usados importados

48. Na audiência, o Governo romeno justificou o seu pedido de atribuição do presente processo à Grande Secção, alegando a existência de uma incoerência entre, por um lado, o acórdão Nádasdi e Németh [13] e, por outro, os acórdãos Tatu [14] e Nisipeanu [15].

49. Segundo esse mesmo Governo, não é possível conciliar o acórdão Nádasdi e Németh, no qual o Tribunal de Justiça declarou que «[n]ão seria relevante fazer uma comparação [dos veículos usados recentemente importados na Hungria] com os veículos usados postos em circulação na Hungria antes da entrada em vigor da lei relativa ao imposto automóvel» [16], com os acórdãos Tatu e Nisipeanu, em que o Tribunal de Justiça analisou a neutralidade do imposto sobre a poluição entre os veículos usados importados e os veículos usados similares que foram matriculados no território nacional antes da entrada em vigor do OUG n.º 50/2008 [17].

13 — C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652.

14 — EU:C:2011:219.

15 — EU:C:2011:466.

16 — EU:C:2006:652, n.º 49.

17 — EU:C:2011:219, n.º 38, e EU:C:2011:466, n.º 20.

50. Recordo que, contrariamente aos acórdãos Nádasdi e Németh, Tatu e Nisipeanu, o presente processo diz respeito a uma ação de restituição de um imposto declarado incompatível com o artigo 110.º TFUE e não à compatibilidade do selo ambiental com este artigo. Consequentemente, não se põe a questão da unidade da jurisprudência do Tribunal de Justiça, suscitada pelo Governo romeno, sendo os acórdãos de referência para o imposto sobre a poluição em causa neste processo, incontestavelmente, os acórdãos Tatu e Nisipeanu, muito posteriores ao acórdão Nádasdi e Németh.

b) Compatibilidade de uma regra como a do artigo 4.º do OUG n.º 9/2013 com o artigo 110.º TFUE

51. É um facto assente que o artigo 110.º TFUE, primeiro parágrafo, impõe uma neutralidade perfeita da tributação interna em relação à concorrência entre os produtos já existentes no mercado nacional e os produtos similares importados [18].

52. Por conseguinte, há que analisar se o artigo 4.º do OUG n.º 9/2013 sujeita ao mesmo imposto os veículos usados importados e os veículos usados matriculados na Roménia antes da entrada em vigor do OUG n.º 50/2008 e que, como tal, estavam isentos do imposto sobre a poluição.

53. Sou da opinião que as alíneas c) e d) desse artigo 4.º, tal como estão redigidas, não enfermam da discriminação verificada no acórdão Tatu (EU:C:2011:219), visto que os veículos usados matriculados na Roménia antes da entrada em vigor do OUG n.º 50/2008 e que, como tal, estavam isentos do imposto sobre a poluição estão sujeitos ao novo imposto, tal como os veículos usados, relativamente aos quais um órgão jurisdicional romeno, na sequência do acórdão Tatutinha ordenado, quer o reembolso do imposto sobre a poluição, quer o registo da matrícula sem o pagamento do imposto sobre a poluição.

54. O selo ambiental não só é, em princípio, aplicável às duas categorias já referidas, como igualmente exigível na mesma data, ou seja, no momento do próximo registo do direito de propriedade.

55. Por conseguinte, esta análise deveria conduzir ao reembolso do imposto sobre a poluição incompatível com o direito da União a I. Nicula, só lhe podendo ser, eventualmente, cobrado o novo selo ambiental na data do próximo registo do direito de propriedade do seu veículo.

56. Como o órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 12.º do OUG n.º 9/2013 também é aplicável ao litígio em apreço, há que analisar ainda a compatibilidade entre o direito da União e uma regra, como a prescrita por este artigo, que prevê que o imposto sobre a poluição (neste caso, pago por I. Nicula) lhe pode ser restituído se e na medida em que seja de valor superior ao selo ambiental devido pelo veículo em causa.

c) Compatibilidade de uma regra como a prescrita pelo artigo 12.º do OUG n.º 9/2013 com o artigo 110.º TFUE e obrigação de restituir um imposto cobrado em violação do direito da União

57. Recordo que a discriminação gerada pelo OUG n.º 50/2008 consistia no facto de o imposto sobre a poluição «[ter] como efeito que veículos usados importados com uma idade e um desgaste importantes [eram] […] tributados a uma taxa que [podia] chegar a 30% do seu valor de mercado, ao passo que os veículos similares vendidos no mercado nacional dos veículos usados [não eram] onerados de forma alguma com um tal encargo fiscal» [19]. Nesta base, o Tribunal de Justiça declarou que o imposto sobre a poluição «[tinha] por efeito desencorajar a importação e a colocação em circulação na Roménia de veículos usados adquiridos noutros Estados-Membros» [20].

18 — V. acórdãos Comissão/Dinamarca (C-47/88, EU:C:1990:449, n.ºs 8 e 9) e Tatu (EU:C:2011:219, n.º 34).

19 — Acórdão Tatu (EU:C:2011:219, n.º 58).

20 — *Idem.*

58. Segundo o Governo romeno, a Roménia deu cumprimento aos acórdãos Tatu (EU:C:2011:219) e Nisipeanu (EU:C:2011:466), ao adotar o artigo 4.º, alínea c), do OUG n.º 9/2013, que alarga a obrigação do selo ambiental aos veículos já matriculados na Roménia que estavam isentos do imposto sobre a poluição, a partir da próxima mudança de propriedade desses veículos.

59. Pelo contrário, penso que o artigo 12.º daquele decreto urgente (que o Governo romeno considerava não ser aplicável ao litígio em causa)[21] não permite eliminar as discriminações criadas pela legislação anterior.

60. De facto, aquele artigo tem por efeito permitir que o fisco retenha a importância cobrada a título do imposto sobre a poluição, até ao momento de um eventual registo do direito de propriedade do veículo em causa. E isto sem ter em conta os juros que seriam devidos aos contribuintes que pagaram o imposto sobre a poluição nem prever um mecanismo de reembolso desse imposto e de pagamento dos juros respetivos, na hipótese de não haver no futuro mais transmissões do direito de propriedade desse veículo.

61. Como assinala I. Nicula, o registo do direito de propriedade de um veículo usado, que já estava matriculado na Roménia na data da entrada em vigor do OUG n.º 50/2008, ou que, como o de I. Nicula, foi importado quando aquele decreto urgente estava em vigor, não é de todo um dado adquirido, porquanto um número significativo desses veículos podem ser muito antigos. O mesmo resultado é possível se o veículo em causa foi roubado ou abatido.

62. Consequentemente, como destaca a Comissão, o selo ambiental não é aplicável da mesma maneira a todas as transações que ocorreram durante o período de vigência do OUG n.º 50/2008. Embora seja aplicável aos veículos usados que já estavam matriculados na Roménia e que, como tal, estavam isentos do imposto sobre a poluição, só será devido aquando da primeira transferência do direito de propriedade desse veículo que venha a ocorrer depois da entrada em vigor do OUG n.º 9/2013, ao passo que o artigo 12.º permite que o fisco não restitua o valor do imposto sobre a poluição já recebido, em violação do artigo 110.º TFUE, em relação aos veículos usados importados após a entrada em vigor do OUG n.º 50/2008.

63. O Governo romeno tentou justificar esta diferença de tratamento, sustentando que algumas diferenças de tratamento de situações comparáveis são inerentes a uma intervenção legislativa que restabelece a legalidade, na sequência do acórdão do Tribunal de Justiça que declarou a não conformidade de uma norma de direito nacional com o direito da União. Não partilho desta posição que compromete a eficácia e a uniformidade de aplicação do direito da União. Pelo contrário, na sequência da verificação de uma violação do direito da União pelo Tribunal de Justiça, os Estados-Membros são obrigados a sanar essa violação e a eliminar todas as suas consequências.

64. Por conseguinte, considero, como a Comissão, que o artigo 12.º do OUG n.º 9/2013 não é compatível com o artigo 110.º TFUE e infringe a obrigação da Roménia de restituir o imposto sobre a poluição cobrado em violação do mesmo artigo do Tratado.

65. Nestas circunstâncias, o valor do imposto sobre a poluição e os juros respetivos devem ser restituídos a I. Nicula.

66. Por conseguinte, há que responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime nacional de tributação dos veículos, como o instaurado pelos artigos 4.° e 12.° do OUG n.º 9/2013.

21 — Posição que o órgão jurisdicional de reenvio julgou inadmissível na sua resposta escrita ao pedido de esclarecimentos que o Tribunal de Justiça lhe endereçou.

C – *Quanto à limitação dos efeitos do acórdão no tempo*

67. Na hipótese de o Tribunal de Justiça declarar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um regime de tributação como que está aqui em causa, o Governo romeno pede ao Tribunal de Justiça que limite, no tempo, os efeitos da sua decisão.

1. Argumentos do Governo romeno

68. O Governo romeno sustenta que agiu de boa-fé, ao instituir o regime de tributação em causa com intenção de respeitar os acórdãos Tatu (EU:C:2011:219) e Nisipeanu (EU:C:2011:466). Acrescenta que a restituição das importâncias cobradas causará graves problemas ao Estado romeno.

69. Na audiência, o Governo romeno alegou que o montante total cobrado, ao abrigo do OUG n.º 9/2013 [22], ascende a 3 288 565 944 RON (cerca de 750 milhões de euros). De acordo com as suas próprias estimativas, os juros sobre aquele montante excedem a quantia de 1 583 545 688 RON (cerca de 360 milhões de euros), o que perfaz a soma total de cerca de 1,1 mil milhões de euros, que sobrecarregará o orçamento romeno. Segundo o Governo romeno, esta importância representa 36.5% do défice previsto no orçamento de 2013 e a sua restituição poderia pôr em causa os programas e os projetos previstos para a proteção do ambiente.

70. Além disso, sublinha o Governo romeno, o orçamento romeno para 2013 apresenta um défice de 2,97 mil milhões de euros e a restituição das importâncias cobradas e dos juros respetivos agravaria o défice orçamental em 0.8%, o que poria em risco o cumprimento da obrigação de reduzir, tanto quanto possível, o défice orçamental, imposta à Roménia pelo Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária.

71. Também na audiência, I. Nicula contestou a fiabilidade dos números avançados pelo Governo romeno, baseando-se em valores publicados pela Administrația Fondului pentru Mediu (Administração dos Fundos para o Ambiente), segundo os quais o montante cobrado em 2013, por conta do selo ambiental, após a entrada em vigor do OUG n.º 9/2013, ascendia a cerca de 730 milhões de RON e não a 3 288 565 944 RON. I. Nicula também contesta o montante de 1 583 545 688 RON de juros, mas sem apresentar um valor alternativo. Na sua opinião, a quantia total a restituir representa apenas 0.83% do orçamento romeno para 2013.

72. Na sua réplica, o Governo romeno não contestou os números apresentados por I. Nicula.

2. Apreciação

73. Antes de mais, há que recordar que, de acordo com jurisprudência constante, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daí resulta que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz a relações jurídicas nascidas e constituídas antes da prolação do acórdão respeitante ao pedido de interpretação se, por outro lado, se encontrarem também reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma [23].

22 — A uma questão que lhe coloquei na audiência, o Governo romeno confirmou que falava exatamente das importâncias cobradas ao abrigo do OUG n.º 9/2013.

23 — V. acórdãos Barreira Pérez (C-347/00, EU:C:2002:560, n.º 44); Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.º 41); e Meilicke e o. (C-292/04, EU:C:2007:132, n.º 34).

74. Ao invocar uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, referi nas minhas conclusões no processo T-Mobile Áustria: «[s]ó a título excecional é que o Tribunal de Justiça pode, por força do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição por si interpretada para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para que se possa decidir por esta limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois critérios essenciais, a saber, a boa-fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves» [24].

75. Na minha opinião, nenhum destes dois critérios está preenchido neste caso.

76. Quanto ao critério da boa-fé, o Governo romeno observou que o OUG n.º 9/2013 foi adotado com o objetivo de assegurar o cumprimento das obrigações impostas à Roménia pelo artigo 110.º TFUE, conforme interpretado pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos Tatu (EU:C:2011:219) e Nisipeanu (EU:C:2011:466).

77. Ora, ao introduzir uma aplicabilidade diferente para os veículos importados e para os veículos já matriculados na Roménia, o OUG n.º 9/2013 perpetua, pelas razões expressas nos n.ºs 59 a 64 destas conclusões, a discriminação inicialmente instaurada pelo OUG n.º 50/2008, facto que o Governo romeno não podia ignorar.

78. Quando o critério da boa-fé não está preenchido, «não é necessário verificar se o segundo requisito […], relativo ao risco de perturbações graves, está satisfeito» [25]. Para os efeitos que o Tribunal de Justiça julgar convenientes, apresento, todavia, de seguida, alguns elementos de reflexão sobre o segundo critério.

79. Em primeiro lugar, recordo que o Governo romeno já tinha pedido a limitação no tempo dos efeitos do acórdão Nisipeanu, já referido. Nessa altura, o Tribunal de Justiça declarou que «a existência de consequências financeiras decorrentes, para um Estado-Membro, de um acórdão proferido a título prejudicial não justifica, só por si, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo […]. Cabe ao Estado-Membro que solicita tal limitação apresentar, no Tribunal de Justiça, os dados quantitativos que estabelecem o risco de repercussões económicas graves […]» [26].

80. O pedido do Governo romeno foi indeferido com o fundamento de que «na falta de dados quantitativos mais precisos que permitam concluir que a economia romena corre um risco sério de perturbação pelas repercussões deste acórdão, não se pode considerar demonstrado o requisito relativo à existência de perturbações graves» [27].

81. Na minha opinião, os números avançados pelo Governo romeno e a falta de acordo das partes sobre essas estimativas não são pertinentes, porque este processo não respeita à restituição das quantias cobradas ao abrigo do OUG n.º 9/2013, mas à restituição das importâncias cobradas ao abrigo de legislação anterior, designadamente, do OUG n.º 50/2008. Deste modo, na falta de dados quantitativos precisos que permitam concluir que a economia romena corre um risco sério de perturbação pelas repercussões deste acórdão, considero que, como no acórdão Nisipeanu (EU:C:2011:466), o requisito relativo à existência de perturbações graves não está demonstrado.

24 — Conclusões T-Mobile Áustria (C-616/11, EU:C:2013:691, n.º 96). V. acórdãos Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, n.º 21); Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, n.º 42); Skov e Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, n.º 51); Nádasdi e Németh (EU:C:2006:652, n.º 63); Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, n.º 56); Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, n.º 50); e Santander Asset Management SGIIC e o. (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 59).

25 — Acórdão Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 47).

26 — Acórdão Nisipeanu (EU:C:2011:466, n.º 34).

27 — *Idem* (n.º 36).

82. Em todo o caso, como já referi no n.º 43 destas conclusões, na sequência do acórdão Tatu (EU:C:2011:219), o Governo romeno podia ter escolhido entre abolir o imposto sobre a poluição e restituir as importâncias recebidas a título desse imposto aos contribuintes que já o tinham pago ou manter o imposto sobre a poluição (sob qualquer nome), mas exigindo-o também, de forma pronta e imediata, aos proprietários de veículos usados já matriculados na Roménia, que estavam, como tal, isentos do imposto sobre a poluição.

83. Dado que, ao adotar o OUG n.º 9/2013, o Governo romeno escolheu manter o imposto sobre a poluição sob a forma do selo ambiental, bastava-lhe, para evitar essa perturbação orçamental e eliminar a discriminação instaurada pelo OUG n.º 50/2008, cobrar imediatamente o selo ambiental sobre os veículos usados, já matriculados na Roménia, que tinham ficado isentos do imposto sobre a poluição, e não aquando do próximo registo de propriedade desses veículos.

84. Consequentemente, embora I. Nicula tenha, no quadro jurídico atual, direito ao reembolso do imposto sobre a poluição que pagou em 2009, a Roménia pode evitar qualquer risco orçamental, se alterar o OUG n.º 9/2013, de forma a impor o pagamento do selo ambiental aos proprietários de veículos usados já matriculados na Roménia aquando da entrada em vigor do OUG n.º 50/2008 e que, naquela altura, estavam isentos do imposto sobre a poluição.

85. Resulta destas considerações que não há que limitar no tempo os efeitos do acórdão.

## VI – **Conclusão**

86. Proponho, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Tribunalul Sibiu nos seguintes termos:

«O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime nacional de tributação dos veículos, como o estabelecido pelos artigos 4.° e 12.° do Decreto urgente n.º 9/2013, do Governo, relativo ao selo ambiental para os veículos automóveis.»