

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 54/2024-T**

**Tema: Artigo 11.º do Código do ISV – conformidade com o artigo 110.º do TFUE – comparação de regimes de desvalorização dos veículos usados provenientes de outro EM com os preços de mercado dos veículos usados nacionais.**

## **SUMÁRIO:**

1. O artigo 110.º do TFUE estabelece a impossibilidade de fazer 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.
2. O Tribunal de Justiça da União Europeia pronunciou-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.
3. O Supremo Tribunal Administrativo entende, com base na jurisprudência do TJUE, que a avaliação da conformidade do imposto será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalente.
4. O ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.

## **DECISÃO ARBITRAL**

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em **19.03.2024**, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1.

A..., doravante designado por “Requerente”, número de identificação fiscal..., residente em Rua ..., ..., ...-... ..., tendo sido notificado do indeferimento de pedido de revisão dos atos de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”), por despacho de 30.11.2023 do Diretor da Alfândega de Alverca, ocorridos entre 06.05.2021 e 29.12.2022 constantes da Listagem anexa como Doc. 1 ao pedido de constituição de tribunal arbitral, apresentou, em **10.01.2024**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O Requerente pretende a **anulação parcial** das liquidações de ISV impugnadas, por forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11º do CISV para a componente cilindrada à componente ambiental, e reembolso da quantia de € **7.323,44**, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição.
2. Invoca, em **sede material**, que as liquidações encontram-se parcialmente feridas de vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, visto a AT, no cálculo do ISV devido pela admissão de veículos (i.e. entrada em território nacional de veículos originários ou em livre prática noutra Estado-Membro da União Europeia) não ter contemplado a mesma dedução (dada à componente cilindrada) correspondente ao número de anos de uso dos veículos à componente ambiental, o que está em desconformidade com o artigo 110º.º do TFUE que dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 19.03.2024 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, em 02.05.2024 a Requerida apresentou Resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
6. A Requerida apresentou requerimento em 06.05.2024 solicitando a junção aos autos do Acórdão proferido no Processo n.º 25/23.8BALSB do Supremo Tribunal Administrativo

---

em 24.04.2024, o qual foi admitido ao processo, sendo conferido ao Requerente contraditório.

7. Por despacho de 06.07.2024 foi notificado o Requerente de que:

- em conformidade com as alíneas *a)* e *b)* do artigo 16.º, e a alínea *b)* do n.º 1 do artigo 18.º do RJAT, na medida em que não existem testemunhas a inquirir e porque o cumprimento do princípio do contraditório poderá ser melhor assegurado por escrito, dispensa-se a reunião prevista nesse artigo 18.º;
- era concedido um prazo de 15 dias para se pronunciar sobre o teor do Acórdão proferido no Processo n.º 25/23.8BALS do Supremo Tribunal Administrativo face aos elementos do processo.

8. Na medida em que não foi apresentada pronúncia pelo Requerente e considera o Tribunal ser suficiente a prova documental não impugnada, em conjugação com a posição de cada uma das partes assumida nos respetivos articulados, foi dispensada a apresentação de alegações finais, sem oposição das partes.

\*\*\*

9. Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:

- Saber se as liquidações de ISV em causa estão feridas de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental do ISV, quando este não contempla a mesma dedução correspondente ao número de anos de uso dos veículos dada à componente cilindrada, em violação do artigo 110.º do TFUE; e,
- Direito do Requerente aos juros indemnizatórios.

## II. SANEAMENTO

\*\*\*

10. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para avaliar a ilegalidade dos atos tributários que violem as disposições dos tratados que regem a União Europeia tal como o TFUE, disposições estas que vinculam Portugal e são aplicáveis na ordem interna nacional, conforme dispõe o artigo 8.º n.s.º 2 e 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

11. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea e) do CPPT (indeferimento de pedido de revisão oficiosa em 30.11.2023 e data do pedido de constituição do tribunal arbitral a 10.01.2024).
12. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. Factos provados**

14. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
  - a. O Requerente é uma pessoa singular que titula como adquirente/proprietário das Declarações Aduaneiras de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal emitidas entre 06.05.2021 e 29.12.2022, constantes da Listagem anexa como Doc. 1 ao pedido de constituição de tribunal arbitral.
  - b. São apuradas nestas DAV os seguintes valores de ISV, tendo em conta as componentes de cilindrada e ambiental do respetivo imposto:

DOC.1

A...

Matrícula	Data	País de Origem	Marca	ISV Pago	valor Componente Cilindrada	valor Componente Ambiental	de anos de uso - comp. Cilindrada	valor componente Cilindrada com Redução	% redução de anos de uso - comp. Ambiental	Valor componente ambiental com redução	Valor a receber
...	06/05/2021	Bélgica	MERCE					1 317,41 €	52%	1 552,95 €	744,12 €
	07/05/2021	Alemanha	MERCE					2 107,86 €	35%	801,76 €	308,37 €
	07/06/2021	Alemanha	MINI	1 158,06 €	2 501,04 €	2 631,40 €	80%	500,21 €	75%	657,85 €	131,57 €
	29/06/2021	Alemanha	MERCEDES	1 730,44 €	2 485,80 €	746,19 €	52%	1 193,18 €	28%	537,26 €	179,09 €
	08/10/2021	Alemanha	MERCEDES	2 870,36 €	5 269,64 €	3 235,32 €	75%	1 317,41 €	52%	1 552,95 €	744,12 €
	08/03/2022	França	VOLVO	792,76 €	2 308,00 €	946,16 €	80%	461,60 €	65%	331,16 €	141,92 €
	08/03/2022	Bélgica	MERCEDES	2 472,82 €	5 269,64 €	3 553,98 €	80%	1 053,93 €	65%	1 243,89 €	533,10 €
	20/04/2022	França	TOYOTA	1 478,65 €	1 312,32 €	3 553,98 €	80%	262,46 €	70%	1 066,19 €	355,40 €
	12/05/2022	Alemanha	MINI	1 084,91 €	2 501,04 €	587,01 €	70%	750,31 €	43%	334,60 €	158,49 €
	28/06/2022	Alemanha	MERCEDES	1 417,85 €	2 509,38 €	946,62 €	65%	878,28 €	43%	539,57 €	208,26 €
	13/07/2022	Bélgica	MINI	596,36 €	1 493,64 €	850,36 €	80%	298,73 €	65%	297,63 €	127,55 €
	05/09/2022	Alemanha	MERCEDES	2 506,65 €	5 320,62 €	3 106,33 €	80%	1 064,12 €	60%	1 242,53 €	621,27 €
	15/09/2022	Bélgica	MERCEDES	2 892,86 €	5 320,62 €	4 071,85 €	80%	1 064,12 €	60%	1 628,74 €	814,37 €
	22/09/2022	Alemanha	DACIA	143,43 €	120,50 €	118,88 €	52%	57,84 €	28%	85,59 €	28,53 €
	30/09/2022	Alemanha	FORD	261,77 €	562,34 €	163,28 €	70%	168,70 €	43%	93,07 €	44,09 €
	20/10/2022	Alemanha	AUDI	1 514,97 €	3 550,77 €	3 219,30 €	80%	710,15 €	75%	804,83 €	160,97 €
	09/11/2022	Alemanha	FORD	289,89 €	562,34 €	163,28 €	65%	196,82 €	43%	93,07 €	35,92 €
	09/11/2022	Alemanha	DACIA	737,49 €	461,90 €	850,36 €	60%	184,76 €	35%	552,73 €	212,59 €
	16/11/2022	França	MERCEDES	2 330,53 €	4 540,86 €	2 490,26 €	75%	1 135,22 €	52%	1 195,32 €	572,76 €
	17/11/2022	França	DACIA	2 747,89 €	1 821,96 €	3 106,33 €	60%	728,78 €	35%	2 019,11 €	776,58 €
	07/12/2022	Alemanha	BMW	970,06 €	2 524,77 €	705,97 €	75%	631,19 €	52%	338,87 €	162,37 €
	29/12/2022	Alemanha	DACIA	662,26 €	461,90 €	1 139,14 €	75%	115,48 €	52%	546,79 €	262,00 €
			<b>TOTAIS</b>	<b>34 439,99 €</b>	<b>61 438,36 €</b>	<b>40 654,80 €</b>		<b>16 198,57 €</b>		<b>17 516,47 €</b>	<b>7 323,44 €</b>

- c. Foi pago pelo Requerente o ISV no valor de € 34.439,99.
- d. O cálculo do ISV em causa considerou, na componente "Redução de Anos de Uso", para a componente cilindrada percentagens maiores de dedução do que na componente ambiental, i.e. entre 52% a 80% para a componente cilindrada e entre 28% e 75% para a componente ambiental.
- e. Foi apresentada revisão oficiosa contra as liquidações de ISV, solicitando a anulação parcial das liquidações de ISV impugnadas, por forma a aplicar-se a redução prevista no art. 11º do CISV para a componente cilindrada à componente ambiental, e reembolso da quantia de € **7.323,44**, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até à efetiva restituição.
- f. Este pedido de revisão oficiosa n.º ...2023... foi indeferido em 30.11.2023.
- g. O Requerente apresentou o PPA no dia 10.01.2024.

## **B. Factos não provados**

- 15. Não foi provado que a percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.

## **C. Fundamentação da decisão da matéria de facto**

- 16. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 17. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 18. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

19. Quanto aos factos não provados, foi demonstrado pelo Requerente que a componente cilindrada tem percentagens maiores de dedução do que a componente ambiental no cálculo de ISV dos veículos usados provenientes de outro EM, cfr. Documento 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral. Não foram, no entanto, apresentados elementos - não obstante possibilidade do exercício do contraditório ao Requerente – tais como cálculo, exemplo ou tabela, a comparar os efeitos desses distintos regimes de desvalorização (veículos usados nacionais vs veículos usados de outros EM) com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, demonstrativos do favorecimento da venda dos veículos usados nacionais em detrimento dos veículos automóveis usados de outros EM.

#### IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

- A. **As normas em Causa** (em vigor à data da liquidação aqui em causa, i.e., setembro de 2021):

Direito Nacional	
Código do ISV	
<b>Artigo 5.º Facto Gerador</b>	<p>1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, <b>admissão</b> ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal.</p> <p>(...)</p> <p>3 - Para efeitos do presente código entende-se por: (Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</p> <p>a) «<b>Admissão</b>», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional; (Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</p>
<b>Artigo 6.º Exigibilidade</b>	<p>1 - Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: (Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</p> <p>a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; (Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</p> <p>b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. (Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</p>

<b>Direito Nacional</b>																																		
<b>Código do ISV</b>																																		
<b>Artigo 7.º</b> <b>Taxas normais –</b> <b>automóveis</b>	<p><b>1</b> - 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: <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p>b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i></p> <p style="text-align: center;"><b>TABELA A</b> <b>Componente cilindrada</b></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Escalão de Cilindrada (em centímetros cúbicos)</th> <th style="text-align: center;">Taxas por centímetros cúbicos (em euros)</th> <th style="text-align: center;">Parcela a Abater (em euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">Até 1000</td> <td style="text-align: center;">0,99</td> <td style="text-align: center;">769,80</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Entre 1001 e 1250</td> <td style="text-align: center;">1,07</td> <td style="text-align: center;">771,31</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Mais de 1250</td> <td style="text-align: center;">5,08</td> <td style="text-align: center;">5 616,80</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p> <p style="text-align: center;"><b>Componente ambiental</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Aplicável a veículos com emissões de CO<sub>2</sub> resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle – NEDC)</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Veículos a Gasolina</b></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</th> <th style="text-align: center;">Taxas (em euros)</th> <th style="text-align: center;">Parcela a abater (em euros)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">Até 99</td> <td style="text-align: center;">4,19</td> <td style="text-align: center;">387,16</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 100 a 115</td> <td style="text-align: center;">7,33</td> <td style="text-align: center;">680,91</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 116 a 145</td> <td style="text-align: center;">47,65</td> <td style="text-align: center;">5 353,01</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 146 a 175</td> <td style="text-align: center;">55,52</td> <td style="text-align: center;">6 473,88</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 176 a 195</td> <td style="text-align: center;">141,42</td> <td style="text-align: center;">21 422,47</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Mais de 195</td> <td style="text-align: center;">186,47</td> <td style="text-align: center;">30 274,29</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p> <p style="text-align: center;"><b>Veículos a Gasóleo</b></p>	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	Escalão de CO <sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)	Até 99	4,19	387,16	De 100 a 115	7,33	680,91	De 116 a 145	47,65	5 353,01	De 146 a 175	55,52	6 473,88	De 176 a 195	141,42	21 422,47	Mais de 195	186,47	30 274,29
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																																
Escalão de CO <sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)																																
Até 99	4,19	387,16																																
De 100 a 115	7,33	680,91																																
De 116 a 145	47,65	5 353,01																																
De 146 a 175	55,52	6 473,88																																
De 176 a 195	141,42	21 422,47																																
Mais de 195	186,47	30 274,29																																

<b>Direito Nacional</b>																																																																																
<b>Código do ISV</b>																																																																																
	<table border="1"> <thead> <tr> <th><b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b></th> <th><b>Taxas (em euros)</b></th> <th><b>Parcela a abater (em euros)</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 79</td> <td>5,24</td> <td>398,07</td> </tr> <tr> <td>De 80 a 95</td> <td>21,26</td> <td>1 676,08</td> </tr> <tr> <td>De 96 a 120</td> <td>71,83</td> <td>6 524,16</td> </tr> <tr> <td>De 121 a 140</td> <td>159,33</td> <td>17 158,92</td> </tr> <tr> <td>De 141 a 160</td> <td>177,19</td> <td>19 694,01</td> </tr> <tr> <td>Mais de 160</td> <td>243,38</td> <td>30 326,67</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p> <p style="text-align: center;"><b>Componente ambiental</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Aplicável a veículos com emissões de CO<sub>2</sub> resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (<i>Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - WLTP</i>)</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Veículos a Gasolina</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b></th> <th><b>Taxas (em euros)</b></th> <th><b>Parcela a abater (em euros)</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 110</td> <td>0,40</td> <td>39,00</td> </tr> <tr> <td>De 111 a 115</td> <td>1,00</td> <td>105,00</td> </tr> <tr> <td>De 116 a 120</td> <td>1,25</td> <td>134,00</td> </tr> <tr> <td>De 121 a 130</td> <td>4,78</td> <td>561,40</td> </tr> <tr> <td>De 131 a 145</td> <td>5,79</td> <td>691,55</td> </tr> <tr> <td>De 146 a 175</td> <td>37,66</td> <td>5 276,50</td> </tr> <tr> <td>De 176 a 195</td> <td>46,58</td> <td>6 571,10</td> </tr> <tr> <td>De 196 a 235</td> <td>175,00</td> <td>31 000,00</td> </tr> <tr> <td>Mais de 235</td> <td>212,00</td> <td>38 000,00</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p> <p style="text-align: center;"><b>Veículos a Gasóleo</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b></th> <th><b>Taxas (em euros)</b></th> <th><b>Parcela a abater (em euros)</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Até 110</td> <td>1,56</td> <td>10,43</td> </tr> <tr> <td>De 111 a 120</td> <td>17,20</td> <td>1 728,32</td> </tr> <tr> <td>De 121 a 140</td> <td>58,97</td> <td>6 673,96</td> </tr> <tr> <td>De 141 a 150</td> <td>115,50</td> <td>14 580,00</td> </tr> <tr> <td>De 151 a 160</td> <td>145,80</td> <td>19 200,00</td> </tr> <tr> <td>De 161 a 170</td> <td>201,00</td> <td>26 500,00</td> </tr> <tr> <td>De 171 a 190</td> <td>248,50</td> <td>33 536,42</td> </tr> <tr> <td>Mais de 190</td> <td>256,00</td> <td>34 700,00</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i></p>	<b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>	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	<b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>	Até 110	0,40	39,00	De 111 a 115	1,00	105,00	De 116 a 120	1,25	134,00	De 121 a 130	4,78	561,40	De 131 a 145	5,79	691,55	De 146 a 175	37,66	5 276,50	De 176 a 195	46,58	6 571,10	De 196 a 235	175,00	31 000,00	Mais de 235	212,00	38 000,00	<b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>	Até 110	1,56	10,43	De 111 a 120	17,20	1 728,32	De 121 a 140	58,97	6 673,96	De 141 a 150	115,50	14 580,00	De 151 a 160	145,80	19 200,00	De 161 a 170	201,00	26 500,00	De 171 a 190	248,50	33 536,42	Mais de 190	256,00	34 700,00	
<b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>																																																																														
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																																																																														
<b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>																																																																														
Até 110	0,40	39,00																																																																														
De 111 a 115	1,00	105,00																																																																														
De 116 a 120	1,25	134,00																																																																														
De 121 a 130	4,78	561,40																																																																														
De 131 a 145	5,79	691,55																																																																														
De 146 a 175	37,66	5 276,50																																																																														
De 176 a 195	46,58	6 571,10																																																																														
De 196 a 235	175,00	31 000,00																																																																														
Mais de 235	212,00	38 000,00																																																																														
<b>Escalão de CO<sub>2</sub> (em gramas por quilómetro)</b>	<b>Taxas (em euros)</b>	<b>Parcela a abater (em euros)</b>																																																																														
Até 110	1,56	10,43																																																																														
De 111 a 120	17,20	1 728,32																																																																														
De 121 a 140	58,97	6 673,96																																																																														
De 141 a 150	115,50	14 580,00																																																																														
De 151 a 160	145,80	19 200,00																																																																														
De 161 a 170	201,00	26 500,00																																																																														
De 171 a 190	248,50	33 536,42																																																																														
Mais de 190	256,00	34 700,00																																																																														

<b>Direito Nacional</b>	
<b>Código do ISV</b>	
<b>Artigo 11.º</b> <b>Taxas - veículos</b> <b>usados</b>	<b>Artigo 11.º</b> <b>Taxas - veículos usados</b>  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:

<b>Direito Nacional</b>	
<b>Código do ISV</b>	
<i>(Redação dada pela L 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i>	
<b>TABELA D</b>	
<b>Componente cilindrada</b>	
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
<i>(Redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i>	
<b>Componente ambiental</b>	
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
<i>(Redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i>	
<p>2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respectivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.</p> <p><i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i></p>	

<b>Direito Comunitário</b>	
<b>Tratado de Funcionamento da União Europeia</b>	
<b>DISPOSIÇÕES FISCAIS</b> <b>Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)</b>	<p>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.</p> <p>Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.</p>
<b>O AMBIENTE</b> <b>Artigo 191.º</b> <b>(ex-artigo 174.o TCE)</b>	<p>1. A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos: — a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a protecção da saúde das pessoas, — a utilização prudente e racional dos recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.</p> <p>2. A política da União no domínio do ambiente terá por objectivo atingir um nível de protecção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da acção preventiva, da correcção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador. Neste contexto, as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de protecção do ambiente incluirão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.</p> <p>3. Na elaboração da sua política no domínio do ambiente, a União terá em conta: — os dados científicos e técnicos disponíveis, — as condições do ambiente nas diversas regiões da União, — as vantagens e os encargos que podem resultar da actuação ou da ausência de actuação, — o desenvolvimento económico e social da União no seu conjunto e o desenvolvimento equilibrado das suas regiões. (...)</p>

## **B. Os fundamentos do Requerente quanto à ilegalidade parcial do ato de liquidação de ISV**

20. O **Requerente** alega que:

- (i) na sequência de nova ação de incumprimento por parte da Comissão Europeia contra a República Portuguesa, que deu lugar ao processo n.º C- 169/20, o Tribunal

de Justiça da União Europeia (“TJUE”) decidiu pelo incumprimento do Estado Português em matéria de ISV na admissão de veículos de outros EM: *"Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º, TFUE"*;

- (ii) na pendência deste processo, mas antes de ser proferido aquele acórdão, o legislador português, através da Lei do Orçamento do Estado para 2021 - Lei 75-B/2020 de 31 de dezembro - aprovou uma nova alteração ao art. 11.º do CISV, mediante a qual foi introduzida uma tabela de desvalorização da componente ambiental em função do número de anos do uso do veículo, com indicação das respetivas percentagens (tabela D, n.º 1 do artigo 11.º do CISV);
  - (iii) 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;
  - (iv) a legislação portuguesa continua a praticar a mesma ilegalidade, embora por um valor inferior ao que vinha a ser praticado;
  - (v) a norma em vigor viola o artigo 110.º do TFUE, pois permite que a AT cobre um imposto sobre os veículos importados, com base num valor superior ao valor real do veículo, onerando-os com uma tributação fiscal superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, já que nestes veículos, a desvalorização do seu valor de mercado contempla a redução do valor por força do número de anos de uso dos mesmos relativamente à totalidade do ISV liquidado e pago aquando da sua importação para Portugal, ou seja, nas duas componentes do imposto.
21. Conclui o Requerente que o montante do imposto, calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional.
22. Por fim, invoca o Requerente que caso subsistam dúvidas sobre a interpretação e aplicação do disposto no art. 110º do TFUE, deve este Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça para a interpretação da mesma à luz do Tratado.

### **C. Os fundamentos da Requerida quanto à legalidade dos atos de liquidação de ISV**

23. A **Requerida** alega que:

- (i) não pode ser imputado ao ato de liquidação em crise qualquer vício de violação do direito da União Europeia, mormente do artigo 110.º do TFUE, por não ter sido aplicada a redução de anos de uso à componente ambiental na medida em que a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º já prevê na Tabela D percentagens de redução para a componente ambiental;
- (ii) o aludido ato de liquidação foi praticado tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho, e a AT não pode deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário;
- (iii) o princípio constitucional da legalidade que entre nós vigora, exige que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) têm obrigatoriamente de ser criados por lei [nº 2 do art.º 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP)];
- (iv) por outro lado, por força do disposto no nº 2 do at.º 266º da CRP, a atuação da AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, prevista no art.º 8º da LGT, o que determina a sua vinculação à lei, isto é, a AT não pode contrariar ou desobedecer às normas legais pré-existentes, pelo que, este princípio deve ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são proscritas atuações administrativas que contrariem a lei;
- (v) sendo o CISV a lei que determina incidência do ISV, e considerando que o ato tributário de liquidação visado, foi praticado ao abrigo do art.º 11º desse Código, a AT não podia contrariar ou desobedecer às disposições legais nele ínsitas;
- (vi) não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária, relativamente à nova redação do mencionado art.º 11º, a AT uma vez vinculada ao princípio da legalidade, terá de proceder à tributação dos veículos usados de acordo com a legislação atualmente em vigor e que se encontra vertida no CISV;
- (vii) 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;
- (viii) como se afirma na 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»;*

- (ix) na sua decisão, o TJUE não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, o que sucedeu mediante a alteração ao n.º 1 do art.º 11.º do CISV, na nova redação dada pelo art.º 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro;
- (x) a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo art.º 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, já incorpora o essencial das preocupações levantadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o direito europeu e já reflete a doutrina que resulta do acórdão do TJUE de 2 de setembro de 2021, no Processo C-169/20, porquanto já 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 beneficiam de um desconto sobre a componente ambiental do ISV.
24. Concluindo, assim, 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, conforme o exposto, a invocada discriminação da tributação dos veículos usados nacionais relativamente aos admitidos de outros Estados-membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.
25. Por fim, a Requerida juntou ao processo o Acórdão proferido no Processo n.º 25/23.8BALS do Supremo Tribunal Administrativo em 24.04.2024.
26. Decorre deste Acórdão que:
- O Tribunal de Justiça da União Europeia pronunciou-se acerca da conformidade com o Tratado de Funcionamento da União do artigo 11.º do Código do ISV na alteração legislativa de 2020 do artigo 11.º do CISV, pelo Processo C-399/23 (Ósoquim), de 6 de fevereiro de 2024, devendo decidir-se em conformidade com esta decisão.
  - Entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada,

nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.

- A avaliação da conformidade do imposto será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do daquele Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”.
- Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras do Tribunal de Justiça da União, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.”
- Esta comparação pressupõe matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.

#### **D. Apreciação**

27. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por questão essencial saber se os atos de liquidação de ISV aqui em causa estão feridos de ilegalidade por terem na sua base um cálculo de ISV que viola o disposto no artigo 110.º do TFUE.
28. O artigo 110.º do TFUE dispõe que nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos de outros EM, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.
29. Neste âmbito, há que reconhecer a jurisprudência do STA nesta matéria que implica uma revisão da interpretação que vinha a ser adotada sobre a avaliação da desconformidade do artigo 11.º do CISV com o direito europeu.
30. Com efeito, o STA é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, com competência para administrar a justiça nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, nos termos compreendidos pelo âmbito de jurisdição previsto

---

no artigo 4.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). Tem jurisdição em todo o território nacional.

31. Ora nesta sede, são já diversas as decisões do STA que, tal como a decisão do STA apresentada pela Requerida (Processo n.º 25/23.8BALS), indicam que a avaliação da conformidade do artigo 11.º do Código do ISV com o direito europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.
32. Neste sentido estão os Acórdãos do STA n.º 018/24.8BALS, 080/23.0BALS, 084/22.0BALS, 0191/23.2BALS, 071/23.1BALS e 0184/23.0BALS (posteriores ao Processo n.º 25/23.8BALS).
33. Decorre do teor dos acórdãos do STA que esta avaliação depende de matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização (veículos usados nacionais vs veículos usados de outro EM considerando as vertentes componente ambiental vs componente cilindrada), mas compare os efeitos dos distintos regimes de desvalorização com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar a existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.
34. De acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.
35. O princípio do ónus da prova e as regras da sua distribuição correspondem a questão e a critério de decisão de direito, inerente ou inseparável da previsão ou dos elementos integrantes da norma jurídica a aplicar para resolução da lide, e em função da pretensão e da posição das partes na relação material dela objeto. Se o autor não prova o facto constitutivo, a ação é julgada improcedente segundo o princípio *actore non probante reus absolvitur*, mesmo que o réu não prove qualquer facto impeditivo, modificativo ou extintivo do direito que invoca.
36. Neste contexto, o Requerente foi notificado para se pronunciar sobre o teor do Acórdão proferido no Processo n.º 25/23.8BALS do Supremo Tribunal Administrativo face aos elementos do processo, não tendo apresentado pronúncia ou elementos novos ao processo, conforme detalhado nos pontos I. Relatório e II. Matéria de Facto desta decisão.

37. Decorre do regime constante do artigo 100.º do CPPT que a falta de prova é valorada contra a Parte sobre que recai o ónus de prova.
38. Improcede assim o pedido de **anulação parcial** das liquidações de ISV impugnadas, por forma a aplicar-se a redução prevista no artigo 11.º do CISV para a componente cilindrada à componente ambiental, e, em consequência improcede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de reembolso da quantia de **€ 7.323,44**.

## V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de anulação parcial das liquidações de ISV identificadas no ponto III. A. b. e, em consequência:

- (a) manter na ordem jurídica o ato de indeferimento da revisão oficiosa Este pedido de revisão oficiosa; e,
- (b) julgar improcedente o pedido de reembolso do imposto pago e respetivos juros indemnizatórios à taxa legal.

### (i) VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 7.323,44**.

### (ii) CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 612,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da AT.

Notifique.

Lisboa, 18 de setembro de 2024

(Catarina Belim)