

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 55/2024-T**

**Tema: ISV – Admissão de veículos usados – Incidência sobre a componente ambiental**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 15 de janeiro de 2024, o contribuinte A..., com o número de identificação fiscal n.º ..., residente na Rua ..., ..., ..., ...-... Linda-a-Velha, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial do ato de liquidação de Imposto sobre veículos (ISV), no valor de € 728,05 acrescido dos juros indemnizatórios.
2. Para fundamentar o seu pedido o Requerente, alega, em síntese, a ilegalidade do artigo 11.º do Código do Imposto sobre os Veículos (CISV), norma que sustenta a liquidação, por violação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (UE), “*ao permitir que a Administração Fiscal 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*”.
3. No dia 15-01-2024, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. Em resposta, a AT informou o CAAD da revogação parcial do ato de liquidação, procedendo ao reembolso do montante de € 532,00.
  
5. Notificado para se pronunciar sobre se pretendia prosseguir com o pedido de constituição do tribunal arbitral, o Requerente respondeu que considera se mantém a diferença quanto à componente ambiental, bem com o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.
  
6. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  
7. Em 04-03-2024, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.
  
8. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 26-03-2024.
  
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.
  
10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- Foi apresentada na Alfândega do Jardim do Tabaco a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) n.º 2017/..., de 30/10/2017, relativa à viatura Mercedes Benz, com o número de quadro ..., e que consta do Processo Administrativo junto ao processo, e cujos conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.
- 2- O cálculo do ISV foi feito, nos termos descritos no campo G da referida DAV.
- 3- O Requerente procedeu ao respetivo pagamento.
- 4- O Requerente apresentou reclamação graciosa relativa à liquidação de ISV do DAV supra identificado, pedido indeferido por despacho do Diretor da Alfândega em 07-12-2022.

#### **A.2. Factos dados como não provados**

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

#### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que 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. art.º 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).

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 da(s) questão(ões) 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).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **B. DO DIREITO**

### **Da violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**

O Requerente solicita a anulação parcial da liquidação e reembolso do imposto pago em excesso, com fundamento na violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Ora, o artigo estabelece 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.*”

Acrescenta ainda que nenhum *Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.*”

Analisemos, por isso, o regime legal para aferir da eventual violação do princípio da não discriminação ínsito no artigo 110.º do TFUE, nomeadamente no que concerne à componente ambiental, expressamente alegada pelo Requerente a título subsidiário.

A questão da conformidade com o direito comunitário das normas nacionais relativas à tributação de veículos usados “importados” de outro Estado-Membro já foi objeto de apreciação no Tribunal de Justiça da União Europeia.

Na vigência do revogado imposto automóvel, o Tribunal considerou que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.”* (Ac. de 09-03-1995, proc. C-345/03, Nunes Tadeu).

No mesmo sentido, em 2001, o TJUE declarou que *“A cobrança por um Estado-Membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional”* (Ac. de 22-02-2001, proc. C-393/98, Gomes Valente).

Relativamente aos critérios, incluindo a componente ambiental, o Tribunal de Justiça da UE considerou também que: *“No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objetivos. Daí poderem ser utilizados num regime desses. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.*

*Contudo, o imposto automóvel não deve onerar mais os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que os produtos nacionais similares.”*

(Ac. de 05-10-2006, processos pensos C-290/05 e C-33/05, Akos Nadasdi).

---

Sobre o sistema nacional de tributação automóvel, nomeadamente a norma do artigo 11.º do CISV, na redação em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, o Tribunal de Justiça decidiu:

*“26 Para efeitos da aplicação do artigo 110.º TFUE e, em especial, para efeitos da comparação entre o regime de tributação dos veículos usados importados e o dos veículos usados comprados no mercado nacional, que constituem produtos similares ou concorrentes, deve tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide direta ou indiretamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa. Mais precisamente, um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. O valor do veículo usado importado utilizado pela Administração como base de tributação deve refletir fielmente o valor de um veículo similar já registado no território nacional (v. acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C-74/06, EU:C:2007:534, n.os 27 e 28 e jurisprudência referida).*

*27 No caso em apreço, o artigo 11.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre Veículos prevê, para efeitos do cálculo do imposto aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros, a tomada em consideração de uma desvalorização em função de uma tabela de percentagens fixas que estabelece, designadamente, em 20% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado durante um período de um a dois anos e em 52% a desvalorização de um veículo automóvel utilizado há mais de cinco anos.*

*28 Daqui resulta que a República Portuguesa aplica aos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação no qual, por um lado, o imposto devido por um veículo utilizado há menos de um ano é igual ao imposto que incide sobre um veículo novo similar posto em circulação em Portugal e, por outro, a desvalorização dos veículos automóveis utilizados há mais de cinco anos é limitada a 52%, para efeitos do cálculo do montante deste imposto, independentemente do estado geral real desses veículos.*

*29 Ora, é facto assente que o valor de mercado de um veículo automóvel começa a diminuir a partir da data da sua compra ou da sua entrada em circulação e que esta diminuição continua para além do quinto ano da sua utilização (v., neste sentido, acórdão de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, n.º 78).*

*30 Deste modo, a regulamentação nacional em causa tem por consequência que o montante do imposto de registo a pagar pelos veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros para Portugal e utilizados há menos de um ano ou há mais de cinco anos é calculado sem tomar em consideração a desvalorização real desses veículos.*

*31 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa não garante que, nos casos referidos no número anterior do presente acórdão, os veículos usados importados de outro Estado-Membro sejam sujeitos a um imposto de montante igual ao do imposto que incide sobre os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, o que é contrário ao artigo 110.º TFUE”. Em conclusão, viria o Tribunal a declarar que “1) A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE.” (Ac. de 16-06-2016, proc. C-200/15, Comissão Europeia vs República Portuguesa).*

Em consequência, pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, foi alterada a redação do citado artigo 11.º, passando considerar-se a desvalorização do veículo a que a mesma se refere mas tão-somente quanto à componente cilindrada, ficando agora, de todo, excluída qualquer redução no tocante à componente ambiental.

De acordo com a nova redação, passou a existir uma redução do imposto na componente ambiental, eliminando-se parcialmente a anterior violação ao artigo 110º do TFUE.

---

No entender do Requerente, com a nova redação do artigo 11.º, *“voltou a limitar-se a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo a componente ambiental. Desta forma o “legislador retrocedeu ao ano de 2010 e voltou a pôr em vigor uma norma jurídica, que tinha sido já objeto de um processo instaurado pela Comissão Europeia e que esteve na base da alteração legislativa operada com a Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro.”*

Perante várias decisões contraditórias, o STA questionou o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) acerca da conformidade com o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) do regime do artigo 11.º do Código ISV, a saber: *“o artigo 110º do TFUE e os comandos ínsitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11º do CISV, que estabeleceu as regras de desvalorização da componente ambiental, mas em que a desvalorização da componente ambiental obedece a critérios distintos da desvalorização da componente da cilindrada, o que implica taxas de desvalorização distintas e, nessa medida, poderá acarretar um efeito discriminatório sobre os veículos usados importados de outros países da União?”*. (cfr. Acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 025/23.8BALS B)

Entretanto, o TJUE veio notificar o STA do teor da decisão lavrada no Processo C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024 (cfr. Acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 025/23.8BALS B - Pleno da Secção de Contencioso Tributário), em que a questão prejudicial é semelhante àquela que nos presentes autos é suscitada pelo Requerente.

Por acórdão de 24 de abril de 2024, proferido no Processo n.º 025/23.8BALS B, o STA julgou procedente o recurso e anulou a decisão recorrida, tendo decidido o seguinte:

*“ III. (...) Naquela que é uma das últimas alterações introduzidas naquela legislação, por força daquele desiderato, fixou-se o regime que ora se sujeitou ao crivo de conformidade do Tribunal de Justiça da União e que, em resumo, estabeleceu um critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto*

---

*sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender reflectir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto.*

*IV. Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, 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.*

*É o que se extrai da mencionada decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024, em termos que são, em tudo, equivalentes aos dos presentes autos: “O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre os veículos, quando é aplicado a um carro usado proveniente de um outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.”*

*V. Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União 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 ainda daquele Tribunal, 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.”*

*VI. Como está fácil de ver, esta comparação não foi, em momento algum, equacionada ao longo dos processos arbitrais aqui em confronto – ou, pelo menos, não o foi nos termos expressos em que o Tribunal de Justiça da união o exige – e pressupõe a indagação de nova 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.*

*Sucedem que uma tal indagação – que carece de ser feita para se concluir acerca da conformidade ou não com o Direito Europeu – é, forçosamente, de natureza factual, e encontra-se, por imposição legal, não apenas fora do âmbito do presente recurso uniformizador como, inclusivamente, fora do âmbito das competências deste Supremo Tribunal.*

*Assim sendo, importa apenas concluir no sentido da anulação da decisão arbitral recorrida.*

### **III CONCLUSÃO**

*A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do 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.”*

No mesmo sentido, também o acórdão do STA de 23 de maio de 2024, proferido no Processo n.º 071/23.1BALSB - Pleno da Secção de Contencioso Tributário.

No caso, o Requerente alegou e provou que nas liquidações de ISV contestadas foi aplicada uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto.

Todavia, para além da constatação da diferença de regimes de desvalorização, inexistem nos articulados matéria de fato que compare os efeitos desses 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.

Ou seja, o Requerente não demonstrou que, no caso concreto, a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduziu a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.

Conforme resulta do entendimento do TJUE, esse ónus impendia sobre o Requerente, não podendo o Tribunal substituir-se às partes na alegação da matéria de fato.

Face à uniformização de jurisprudência pelo STA, não podemos deixar de concluir que os atos impugnados não enfermam do vício de violação de lei indicado pelo Requerente.

\*

## **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa e da anulação parcial do ato de liquidação de ISV impugnado;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido;
- c) Condenar o Requerente nas custas do processo.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 196,05, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de setembro de 2024

O Árbitro

(Amândio Silva)