

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 1107/2024-T

**Tema:** ISV - Incompatibilidade do art. 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, na redacção dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, com o art. 110.º do TFUE.

## **Decisão Arbitral**

### **SUMÁRIO:**

1 - Segundo o Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no proc. C-399/23, de 6 de Fevereiro de 2024, o art.110.º do 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 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 apenas se, e na medida em que o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceda o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais;

2 - Assim, saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (“ISV”), na redacção que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, é ou não compatível com as exigências do Direito Europeu é uma questão de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de imposto cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais de modo a poder concluir-se, ou não, que a percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.

3 - O facto de o critério de desvalorização fixado na Tabela D do n.º 1 do art. 11.º do Código do ISV para a componente ambiental não ser equivalente ao que está estabelecido para a

1.

desvalorização da componente cilindrada, não o torna forçosamente desconforme com o art. 110.º do TFUE, já que essa incompatibilidade depende de o montante do imposto cobrado se mostrar superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares, o que cabe ao Requerente alegar e demonstrar.

4- Na falta dessa alegação e demonstração, a pretensão do Requerente não pode deixar de improceder.

## I. RELATÓRIO

**A...**, casado, comercial, titular do Cartão de Cidadão n.º..., emitido pela República Portuguesa e válido até 16.07.2031, contribuinte fiscal n. ...., residente na ..., n.º ..., ...-..., em Anadia, (doravante “Requerente”) apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) constante da Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2022/..., no valor de €2.848,80 (dois mil, oitocentos e quarenta e oito Euros e oitenta cêntimos).

A 3 de Fevereiro de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT, respondeu defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado.

Foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

### **1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 15/10/2022, o Requerente introduziu em Portugal, proveniente da Alemanha (DE), o veículo usado da marca JAGUAR, modelo F-PACE, portador da matrícula ..., emitida pelos competentes serviços do referido Estado-Membro da União Europeia em 19/11/2018, e que apresentava 83.334 quilómetros já percorridos.
- b) Em cumprimento das suas obrigações legais, designadamente tributárias e aduaneiras, em 01/11/2022 o Requerente procedeu à apresentação da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2022/...do referido veículo (cfr. Documento n.º 1 junto com a PA);
- c) Em consequência, foi atribuída a este veículo a matrícula portuguesa ..., tendo os Serviços da AT procedido à emissão da liquidação de ISV n.º 2002/..., de 31.10.2022, pelo valor de €21.486,36 (Documento n.º 2 junto com a PA);
- d) O ISV acima referido foi pago em 31/10/2022.
- e) De acordo com a informação constante da referida DAV, o valor global de ISV a liquidar tem os componentes e os valores seguintes:
  - a. Componente “cilindrada”: €9.681,12;
  - b. Componente “ambiental”: €18.992,04;
- f) Relativamente à componente “cilindrada” foi deduzida a quantia correspondente a 35% do seu valor, no montante de €3.388,39, atendendo ao tempo de uso do veículo (mais de 3 a 4 anos);
- g) Relativamente à componente “ambiental”, o valor do ISV a pagar foi determinado pela dedução do valor correspondente a 20% do seu valor, o que corresponde a €3.798,41, tendo em conta mais de 3 de uso do veículo;
- h) O Requerente pagou de ISV sobre o veículo identificado €6.292,73, a título da componente de “cilindrada” e €15.193,63 para a componente “ambiental”;

- i) Em 19/03/2024, o Requerente apresentou, junto da Delegação Aduaneira da Figueira da Foz/Alfândega de Aveiro, um pedido de revisão oficiosa relativo ao acto de liquidação de ISV supra identificado;
- j) Em 08/10/2024, na sequência da presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, o Requerente apresentou junto da Instância Arbitral o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação de ISV e a restituição do montante cobrado em excesso.

## **2. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo.

## **III. MATÉRIA DE DIREITO**

O Requerente pretende a declaração de ilegalidade por anulação parcial, no montante de €2.848,80 (dois mil, oitocentos e quarenta e oito Euros e oitenta cêntimos) do acto de liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) 2002/..., de 31.10.2022 resultante da apresentação da Declaração Aduaneira de Veículos n.º 2022/..., de 1/11/2022, da Alfândega de Aveiro, cujo valor total é de €21.486,36, sendo o valor de €9.681,12 correspondente à componente cilindrada e o valor de €18.992,04 correspondente à componente ambiental.

Tendo em conta o pedido formulado, entende-se que a principal questão que se coloca nos presentes autos prende-se com saber se o acto de liquidação de ISV acima identificado subjacente ao acto de indeferimento impugnado, viola o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), aplicável por força do número 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, conforme foi já declarado por vários acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) transitados em julgado, bem como por várias decisões proferidas por este CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa.

---

A este propósito, a Requerente alega no seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral, em síntese, o seguinte:

- a) Determina o mencionado artigo 110.º do TFUE, que “Nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.”
- b) Ao determinar a aplicação de diferentes taxas de dedução a veículos importados de outros países da União Europeia, como é o caso da Alemanha, o legislador português estabeleceu regras de desvalorização da componente “ambiental” que os discriminam dos demais veículos, porque não aplica a esta componente a mesma percentagem de desvalorização prevista para a componente “cilindrada”.
- c) Por conseguinte, ter-se-á de concluir que a forma de determinação da componente ambiental, tal como prevista na tabela D do n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV, não está em conformidade com o Direito da União Europeia e acaba por discriminar negativamente os veículos usados provenientes dos seus Estados-Membros, e admitidos em território português, face aos que são matriculados e comercializados em Portugal, sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação de imposto que se fundam no mencionado normativo.
- d) E esta não aplicação das normas de direito comunitário à liquidação do ISV devido pelo Requerente consubstancia um erro na aplicação das normas, imputável aos serviços da AT, como aliás se tem vindo a decidir de forma quase uniforme, impugnável no prazo de 4 anos.
- e) Com efeito, caso a liquidação do ISV tivesse sido feita de acordo com as leis aplicáveis, à componente ambiental do Imposto apurado (€18.992,04) deveria ter sido deduzido o valor de 35% (€6.647,21), e não apenas 20% (€ 3.798,41) como foi.
- f) Razão pela qual pugna o Requerente pela anulação parcial do acto de liquidação impugnado.

Por sua vez, a AT defende, em resumo, o seguinte:

- a) Contrariamente ao defendido pelo Requerente, não foi proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária, relativamente ao

---

artigo 11.º do Código do ISV, na nova redacção dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro;

b) Na verdade, na redacção da norma aplicável à data dos factos, o Legislador “(...) *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.*”.

c) De facto, em momento anterior à prolação do Acórdão de 2 de setembro de 2021, no âmbito do processo n.º C-169/2020, do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), interposto pela Comissão Europeia contra o Estado Português (assente no facto do sistema de tributação dos veículos usados violar o disposto no artigo 110.º do TFUE, uma vez que não considerava qualquer desvalorização na componente ambiental) o legislador português através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (OE/2021) alterou o artigo 11.º do CISV, introduzindo no seu n.º 1 uma tabela com percentagens de redução de imposto da componente ambiental que, juntamente com a tabela da componente cilindrada, estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, cumprindo assim, as exigências manifestadas no Parecer Fundamentado que a Comissão enviou ao Estado Português, no sentido de conformar o sistema de tributação dos veículos usados em Portugal com o direito comunitário.

d) Assim, ao ser estabelecida legalmente a tabela de desvalorização relativamente ao imposto resultante da componente ambiental, ficou afastada a ilegalidade e a desconformidade da legislação nacional face ao primado do direito comunitário.

e) Concluindo-se, assim, que a liquidação de ISV, ao aplicar o artigo 11.º do Código do ISV, foi efectuada 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-

6.

---

membros, não se verificando, conseqüentemente, a alegada violação do artigo 110.º do TFUE.

f) Não podendo, por conseguinte, sequer, ser imputado ao acto de liquidação, ora impugnado, qualquer vício de violação do direito da União Europeia, mormente do artigo 110.º do TFUE, por não ter sido aplicada a mesma redução de anos de uso à componente ambiental, atendendo a que, além de a nova/actual redacção do n.º 1 do artigo 11.º consagrar na Tabela D percentagens de redução para a componente ambiental, tal entendimento não resulta, igualmente, da recente jurisprudência do TJUE C-399/23, de 6 de Fevereiro de 2024;;

g) Quanto à questão da conformidade da redacção actual do artigo 11.º do Código do ISV com o direito comunitário o tribunal arbitral já se pronunciou nesse sentido, conforme, designadamente, decisão de 22/02/2022, já transitada, proferida no Proc. n.º 350/2021-T, decisão, já transitada, proferida no Proc. n.º 209/2021-T em 10/12/2021 e a decisão arbitral, de 25/10/2022, no Proc.º n.º 349/2022-T,

h) Tendo o Requerente alegado que o montante de imposto, calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional, importaria comprovar tal asserção, demonstrando em que medida, apesar de lhe ter sido aplicada a redução em vigor, ainda assim, no caso concreto, o montante de imposto excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional.

i) Por outro lado, atendendo às características do veículo, acresce que este tem 83.334 Km, o que significa que o mesmo se encontra muito mais longe do seu fim de vida útil, pelo que nada indica que a tabela de reduções do ISV por anos de uso que lhe foi aplicável não reflita a correspondente desvalorização constante das tabelas e o apuramento do próprio imposto residual nele incorporado.

j) Ora, o Requerente, no PPA, no fundo limita-se a alegar 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, concluindo pela ilegalidade da tabela de redução “tout court”, e a conseqüente desconformidade com o Direito da União, sem provar, contudo, que, no caso concreto do veículo objeto do PPA, a tributação resultante da percentagem de desvalorização da componente ambiental origina (por força do valor do ISV incorporado em

---

veículos usados equivalentes já presentes no mercado nacional), um tratamento desvantajoso relativamente ao veículo automóvel introduzido no consumo pelo Requerente.

k) Sendo que o STA, de forma uniforme, além do acórdão proferido no âmbito do recurso n.º 25/23.8 BALS B, da decisão do Proc.º n.º 343/2022-T, entendeu igualmente, como noutros, decidir pela anulação das decisões arbitrais, designadamente nos acórdãos dos Processos n.º 84/22.0BALS B (Proc.º 607/2021-T), 39/23.8BALS B (Proc.º 352/2022-T), n.º 69/23.0BALS B (384/2022-T), n.º 71/23.1BALS B (Proc.º 527/2022-T), e n.º 184/23.0BALS B (Proc.º 468/2023-T), o que constitui jurisprudência assente, não existindo, ademais, qualquer acórdão em sentido contrário.

l) Pelo que, face ao invocado, tendo a AT agido no cumprimento estrito da lei, não se verifica qualquer erro de que possa resultar o pagamento indevido do imposto, não devendo assistir, por conseguinte, à Requerente, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Vejamos o que deve ser entendido.

#### **IV. DECISÃO**

A este Tribunal é pedido pelo Requerente a declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, relativo à liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) identificada nos autos e a anulação parcial da liquidação de ISV, na parte em que não aplicou a taxa de redução de ISV de 35% à componente ambiental, com fundamento na ilegalidade do artigo 11.º do Código do ISV, na redacção dada pela Lei n.º 75/2020, de 31.12, por violação do artigo 110.º do TFUE, ao determinar a aplicação de diferentes taxas de dedução da componente ambiental e da componente de cilindrada relativamente a veículos importados de outros países da União Europeia.

Nos termos do n.º 1 do artigo 11º do Código do ISV, o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados membros da União Europeia é objecto de liquidação provisória nos termos das regras daquele Código, com excepção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respectiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional.

---

De acordo com o n.º 2 do artigo 11.º do Código do ISV, 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.

Acrescenta o n.º 3 que, sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:

$$\text{ISV} = ((V/VR) \times Y) + C$$

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

---

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.

Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do nº 3, o nº 4 presume que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação.

Parte da jurisprudência arbitral vem entendendo que o critério de desvalorização fixado para a componente ambiental na Tabela D do n.º 1 do artigo 11.º desse Código não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada torna-o forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE sem necessidade do apuramento de outros factos para além dos que justificam essa discrepância normativa, É o caso, entre outras das Decisões Arbitrais nºs 372/2021- T, 551/2022,- 343/2022-/T, 346/2022- T, 352/2022- T, 384/2022- T, 481/2022-T, 468/2023- T, 469/2023- T, 68/2023- T,162/2023, 192/2023- T, 177/2023- T, 469/2023- T 483/2023-T e 753/2023- T .

Outra parte entende essa falta de equivalência não implicar necessariamente o incumprimento desse artigo 110 do TJUE. Tal incompatibilidade só ocorre quando o montante do imposto cobrado se mostrar superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares, o que cabe ao Requerente alegar e demonstrar. É o caso, entre outras, das Decisões Arbitrais nºs 350/2021- T, 309/2022- T, 571/2022- T, 571/2022- T, 218/2023- T, 556/2023- T, 745/2023- T, 54/2024- T, 55/2024- T e 218/2024- T .

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.”

Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o TJUE 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.

No presente pedido de pronúncia arbitral, o Requerente não alegou nem demonstrou quaisquer factos para prova dos efeitos da diferença de regimes de desvalorização com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a que se pudesse apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para o veículo importado pelo Requerente, nos termos do nº 1 do art. 74º da LGT. (Cfr. Acórdão do STA, Pleno, no âmbito do processo n.º 25/23.8BALS, de 24.04.2024).

De facto, no caso sub judice, o Requerente limitou-se limitando-se em sede de Alegações a invocar, sem demonstrar, a impossibilidade de fazer tal prova.

Termos em que este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa e actos tributários subjacentes identificados nos autos, no valor de €2.848,80 (dois mil, oitocentos e quarenta e oito Euros e oitenta cêntimos).

## **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 315.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 €2.848,80 (dois mil, oitocentos e quarenta e oito Euros e oitenta cêntimos).

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €612 (seiscentos e doze Euros), conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2025

Magda Feliciano  
(Árbitro)

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.