

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1315/2024-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 conduzir a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.
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 **21.02.2025** decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designado por “Requerente”, número de identificação fiscal..., residente na Rua ..., ..., ...-... ..., tendo sido notificado do indeferimento de pedido de revisão do ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”), n.º 2021/... com data da liquidação 04.05.2021, por despacho de 28.11.2024, do Diretor da Alfândega de Braga, apresentou, em 10.12.2024, 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** da liquidação de ISV impugnada, 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 € **7.147,22**.
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 noutro 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 21.02.2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, em 24.03.2025 a Requerida apresentou Resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por exceção e por impugnação.
6. Por despacho de 05.06.2025 foi notificado o Requerente de que:
 - analisadas as peças processuais de ambas as partes, considera o Tribunal inexistir controvérsia relativamente aos factos essenciais para a boa decisão da causa, sendo suficiente a prova documental não impugnada em conjugação com a posição de cada uma das partes assumida nos respetivos articulados. Assim, o Tribunal entende que a prova testemunhal requerida é inteiramente dispensável, seja porque as questões que subsistem são essencialmente de direito, seja porque, nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal tem de cingir-se à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam (Cfr artigos 16º-c), do RJAT e 130º, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º-1/e), do RJAT). Neste sentido, dispensa-se a reunião do art. 18º do RJAT; e
 - era concedido um prazo de 10 dias para que a Requerente se pronuncie sobre as exceções.
7. O Requerente pronunciou-se sobre as exceções em 17.06.2025.
8. Por despacho de 25.06.2025, por o Tribunal considerar 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 é procedente a exceção invocada pela Requerida;
 - 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.

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 28.11.2024 e data do pedido de constituição do tribunal arbitral a 10.12.2024).
12. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

Exceção – ineptidão do pedido de pronúncia arbitral

14. A Requerida invoca que a petição é inepta porque, em violação do artigo 10.º do RJAT, não identifica a liquidação cuja legalidade pretende ver sindicada.
15. Nos termos do artigo 186.º, n.º 2, alínea a) do CPP, aplicável subsidiariamente ex vis artigo 29.º do RJAT, é inepta a petição inicial quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir.
16. Ora no caso concreto é perceptível que a Requerente está a impugnar a liquidação subjacente à DAV junta como Documento 1 ao PPA, identificada pela própria Requerida no ponto 21 da sua Resposta como correspondendo ao “*ato de liquidação, com o n.º 2021/..., e data da liquidação - 04/05/2021, montante liquidado – 17.937,14 €*”, na parte correspondente a 7.147,22 € pagos em excesso por alegada violação do vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental;
17. Pelo que sendo a liquidação referida na DAV junta como Documento 1 do PPA e sendo perceptível o valor parcial a anular desta liquidação não se pode considerar que a petição inicial é inepta nos termos do artigo 186.º n.º 2, alínea a) do CPP, não sendo assim procedente a exceção invocada pela Requerida.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

18. 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 da Declaração Aduaneira de Veículo “DAV” para introdução no consumo em Portugal emitida em 06.05.2021, conforme Documento 1 anexo ao pedido de constituição de tribunal arbitral.
- b. É apurada nesta DAV os seguintes valores de ISV, tendo em conta as componentes de cilindrada e ambiental do respetivo imposto conforme quadro R da DAV:

R - Cálculo do ISV				- R
Tabela ISV aplicável: A				
01. Componente cilindrada	$4591 [cc] \times 5.08 [lx] - 5616.8 [ded]$			18.213,48 €
02. Componente ambiental	$354 [so2] \times 186.47 [lx] - 30274.28 [ded]$			35.736,08 €
03. Taxa aplicável da tabela	$(18213.48€ + 35736.08€)$			53.949,57 €
04a. Redução de Anos de Uso (Componente Cilindrada) Mais de 10 anos	$(18213.48€ \times 100\%) \times 80\%$			14.570,78 €
04b. Redução de Anos de Uso (Componente Ambiental) Mais de 10 a 12 anos	$(35736.08€ \times 100\%) \times 60\%$			21.441,65 €
05. Agravamento Partículas				0,00 €
05a. Redução de Anos de Uso (Partículas) Mais de 10 a 12 anos	$0€ \times 0\%$			0,00 €
06. SubTotal = [03 - 04a - 04b + 05 - 05a]				17.937,14 €
10. Redução / Isenção do Regime de benefício	0			0,00 €
11. Total ISV = [06-10]				17.937,14 €

- c. Foi pago pelo Requerente o ISV no valor de € 17.937,14.
- 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. 80% para a componente cilindrada e 60% para a componente ambiental.
- e. Foi apresentada revisão oficiosa contra a liquidação de ISV, solicitando a anulação parcial da liquidação de ISV impugnada, 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 € 7.147,22.
- f. Este pedido de revisão oficiosa foi indeferida em 28.11.2024.
- g. O Requerente apresentou o PPA no dia 10.12.2024.

B. Factos não provados

19. 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

20. 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 seleccionar 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).
21. 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).
22. 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.
23. 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 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. Com efeito, resulta do Acórdão proferido no Processo n.º 25/23.8BALSB do

Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2024 que esta prova é necessária – e não apenas, como alega o Requerente, demonstrar que o valor do imposto pago excede o valor do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares. Nesta sede, o Requerente invoca no PPA os elementos constantes da DAV para demonstrar as diferentes percentagens de desvalorização da componente cilindrada e ambiental mas não invoca elementos que permitam inferir ou aferir o impacto dos efeitos destes regimes distintos de desvalorização no favorecimento da venda de veículos usados nacionais face aos veículos usados (não se podendo extrapolar das diferentes percentagens de desvalorização que houve favorecimento das vendas de veículos usados nacionais). Por fim, a Requerente refere a Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, como “bitola” da percentagem de desvalorização dos veículos usados (90%), mas esta Portaria é utilizada para efeitos dos cálculos de rendimentos em espécie de IRS, não sendo aplicada subsidiariamente ao ISV.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

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

Direito Nacional	
Código do ISV	
Artigo 5.º Facto Gerador	1 - Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. (...) 3 - Para efeitos do presente código entende-se por: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i> a) « Admissão », a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho) (...)</i>

Direito Nacional																	
Código do ISV																	
Artigo 6.º Exigibilidade	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: <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i> a) No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de junho)</i> b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos pelos particulares. <i>(Redação dada pelo DL 53/2017, de 31 de maio)</i>																
Artigo 7.º Taxas normais – automóveis	1 - 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> a) Aos automóveis de passageiros; <i>(Redação dada pela L 64-B/2011, de 30 de dezembro)</i> 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> TABELA A Componente cilindrada <table><tr><th>Escalão de Cilindrada (em centímetros cúbicos)</th><th>Taxas por centímetros cúbicos (em euros)</th><th>Parcela a Abater (em euros)</th></tr><tr><td>Até 1000</td><td>0,99</td><td>769,80</td></tr><tr><td>Entre 1001 e 1250</td><td>1,07</td><td>771,31</td></tr><tr><td>Mais de 1250</td><td>5,08</td><td>5 616,80</td></tr></table> <i>(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)</i> Componente ambiental Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle – NEDC) Veículos a Gasolina <table><tr><th>Escalão de CO₂ (em gramas por quilómetro)</th><th>Taxas (em euros)</th><th>Parcela a abater (em euros)</th></tr></table>		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 ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
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 ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)															

Direito Nacional			
Código do ISV			
	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
(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)			
Veículos a Gasóleo			
Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)	
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	
(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)			
Componente ambiental			
Aplicável a veículos com emissões de CO₂ resultantes dos testes realizados ao abrigo do Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros (<i>Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure - WLTP</i>)			
Veículos a Gasolina			
Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)	
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	
(Redação dada pela L 2/2020, de 31 de março)			
Veículos a Gasóleo			
Escalão de CO ₂ (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)	
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	

Direito Nacional			
Código do ISV			
	De 171 a 190	248,50	33 536,42
	Mais de 190	256,00	34 700,00
	<i>(Redação dada pela L. 2/2020, de 31 de março)</i>		
Artigo 11.º Taxas - veículos usados	Artigo 11.º Taxas - veículos usados 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:		

Direito Nacional																																																	
Código do ISV																																																	
	<i>(Redação dada pela L 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i> TABELA D Componente cilindrada <table> <tr> <th>Tempo de uso</th><th>Percentagem de redução</th></tr> <tr><td>Até 1 ano</td><td>10</td></tr> <tr><td>Mais de 1 a 2 anos</td><td>20</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 3 anos</td><td>28</td></tr> <tr><td>Mais de 3 a 4 anos</td><td>35</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 5 anos</td><td>43</td></tr> <tr><td>Mais de 5 a 6 anos</td><td>52</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td>60</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 8 anos</td><td>65</td></tr> <tr><td>Mais de 8 a 9 anos</td><td>70</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td>75</td></tr> <tr><td>Mais de 10 anos</td><td>80</td></tr> </table> <i>(Redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i> Componente ambiental <table> <tr> <th>Tempo de uso</th><th>Percentagem de redução</th></tr> <tr><td>Até 2 anos</td><td>10</td></tr> <tr><td>Mais de 2 a 4 anos</td><td>20</td></tr> <tr><td>Mais de 4 a 6 anos</td><td>28</td></tr> <tr><td>Mais de 6 a 7 anos</td><td>35</td></tr> <tr><td>Mais de 7 a 9 anos</td><td>43</td></tr> <tr><td>Mais de 9 a 10 anos</td><td>52</td></tr> <tr><td>Mais de 10 a 12 anos</td><td>60</td></tr> <tr><td>Mais de 12 a 13 anos</td><td>65</td></tr> <tr><td>Mais de 13 a 14 anos</td><td>70</td></tr> <tr><td>Mais de 14 a 15 anos</td><td>75</td></tr> <tr><td>Mais de 15 anos</td><td>80</td></tr> </table> <i>(Redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)</i> 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. <i>(Redação inicial da L 22-A/2007, de 29 de Junho)</i>	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	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
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																																																
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																																																

Direito Comunitário	
Tratado de Funcionamento da União Europeia	
DISPOSIÇÕES FISCAIS Artigo 110.º (ex-artigo 90.o TCE)	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.
O AMBIENTE Artigo 191.º (ex-artigo 174.o TCE)	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. 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. 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. (...)

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

24. 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;

- (vi) o STA reconhece a violação do direito europeu sendo necessário que do processo em que se discute a violação seja feita prova de que, de facto, o valor do imposto pago excede o valor do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares comercializados em Portugal;
- (vii) o coeficiente de desvalorização aplicado pela AT à componente cilindrada – 80% - é o correspondente à desvalorização média deste veículo automóvel pelo facto de ter mais de seis anos de uso;
- (viii) aplicando-se a desvalorização média de 80%, o valor residual do imposto à data da introdução do veículo em Portugal era de € 10.789,92;
- (ix) tendo o impugnante pago um ISV pelo valor de € 17.937,14, conforme resulta da DAV, conclui-se que pagou a mais imposto de € 7.147,22 relativamente ao montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares no mercado nacional de veículos usados.

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

25. 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) 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 nº 1 do art.º 11º do CISV, na nova redação dada pelo art.º 391º da Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro;
 - (ix) a nova redação do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV, dada pelo art.º 391º da Lei nº 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;

- (x) a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa 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.” (cfr. Acórdão STA no Processo 25/23.8 BALSb, de 24.04.2024;
- (xi) O Requerente, no PPA, limita-se a alegar que: “...conforme resulta da DAV, conclui-se que pagou a mais de imposto € 7.147,22, relativamente ao montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares no mercado nacional de veículos usados” (cfr., art.º 76. do PPA), 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.”

26. Concluindo, assim, que deve ser mantida na ordem jurídica a liquidação de ISV.

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 no Processo n.º 25/23.8BALSB de 24.04.2024 referida por Requerente e Requerida, 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 018/24.8BALSB, 080/23.0BALSB, 084/22.0BALSB, 0191/23.2BALSB, 071/23.1BALSB e 0184/23.0BALSB (posteriores ao Processo n.º 25/23.8BALSB).
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, conforme fundamentação da matéria de facto, o Requerente não logrou invocar no seu pedido elementos tais como cálculo, exemplo ou tabela, a comparar os efeitos dos 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, como requerido pela jurisprudência do STA.
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. Pelo que 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 reembolso da quantia de € 7.147,22.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de anulação parcial da liquidação de ISV constante do ato de liquidação, com o n.º 2021/...de 04.05.2021, resultante da DAV n.º 2021/... de 04.05.2021, , 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.

(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 € 7.147,22.

(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 do Requerente.

Notifique.

Lisboa, 10 de Agosto de 2025

(Catarina Belim)