

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1306/2024-T

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

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

1 - Segundo o entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) constante do Despacho proferido no processo C-399/23, de 6 de Fevereiro de 2024, o artigo 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 – Do entendimento descrito supra decorre que, para se determinar, em concreto, se o regime vertido no artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (“ISV”), na redação que lhe foi dada pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, é, ou não, compatível com as exigências do direito europeu é necessário proceder a uma avaliação 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 artigo 11.º do Código

1.

do ISV para a componente ambiental não ser equivalente ao que está estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, não o torna forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, devendo essa incompatibilidade ser alegada e demonstrada em concreto.

I. RELATÓRIO

1. No dia 09.12.2024, o Requerente, A..., NIF ..., com residência na Rua ..., n.º ..., ...-... Porto, veio requerer a anulação do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de ISV identificada pela Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2023/..., no valor global de € 38.869,05 (trinta e oito mil oitocentos e sessenta e nove euros e cinco centimos), bem como a consequente anulação parcial da referida liquidação de ISV, por vício de violação de lei, por considerar ter pago indevidamente o montante de € 9.927,25, para o efeito requerendo a constituição de tribunal arbitral singular ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e, ainda, no artigo 109.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 10.12.2024. Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designada árbitra a signatária, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável. O Tribunal Arbitral foi constituído a 18.02.2025.
3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

Na liquidação de ISV em questão, foram aplicadas à componente de cilindrada e à componente ambiental reduções baseadas na idade do veículo importado e introduzido no consumo em território nacional. Foi aplicada à componente cilindrada uma redução de 52 % e uma redução de 28 % à componente ambiental.

Em despacho datado de 06/02/2024 referente ao processo n.º C-399/23, e na sequência de reenvio prejudicial no âmbito do processo arbitral n.º 383/2022-T, decidiu o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”) que: “O artigo 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 veículos, quando é aplicado a um veículo usado proveniente de 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.”

Ou seja, o TJUE afirma que viola a liberdade de circulação de mercadorias a aplicação de taxas de redução das duas componentes, distintas entre si, se e na medida em que o montante de ISV cobrado sobre o veículo importado exceder o montante do valor residual de ISV incorporado nos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional.

Sendo evidente que foram aplicadas taxas de desvalorização das componentes distintas (52% na componente de cilindrada e 28% na componente ambiental), importa aferir se o ISV pago pelo Requerente é superior ao valor residual de ISV incorporado nos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional.

Entende o TJUE que apenas quando o valor residual de ISV de um veículo usado no mercado nacional com características idênticas ao do veículo usado importado for inferior ao ISV pago na introdução do consumo desse veículo importado é que estará em causa uma violação do artigo 110.º do TFUE.

E que o valor residual de ISV de um veículo usado é determinado pela aplicação de uma percentagem, determinada pela desvalorização do veículo, ao valor inicial de ISV pago.

Assim, a eventual violação do Direito da União Europeia é de matriz relativa, e não absoluta, dependendo de uma aferição, em concreto, da existência de discriminação dos veículos importados.

O valor residual de ISV do veículo usado integrado no mercado nacional irá corresponder a uma percentagem do valor de ISV inicialmente incorporado no seu valor de mercado, determinada pela desvalorização desse veículo, consoante a sua idade.

Será necessário demonstrar que esse veículo, por força do ISV residual incorporado no seu preço de venda, será vendido com maior facilidade do que um veículo idêntico, importado de outro Estado-Membro da União Europeia, com o valor de ISV da sua introdução no consumo integrado no preço de venda do veículo.

Para esse efeito, o Requerente solicitou uma avaliação do veículo à Eurotax, entidade com competência reconhecida no mercado em questão, mas, atentas as características tão específicas do veículo em questão, o mesmo não tem um termo de comparação médio no mercado europeu de veículos usados, pelo que o sistema não devolveu quaisquer resultados, conforme print que juntou ao pedido de pronúncia arbitral.

Considerando a ausência de informação que permitisse fazer esse estudo comparativo, o Requerente parte do pressuposto de que qualquer atividade de venda de bens assenta numa lógica de repercussão dos custos de aquisição/fabrico no preço de venda, concluindo, a partir desse argumento, que a existência de um ISV residual inferior ao ISV suportado na importação do veículo implica, por definição, um preço de veículo mais baixo e, como tal, uma discriminação na venda de bens e mercadorias no mercado comum.

Ainda assim, oferece ao Tribunal a amostra que lhe foi possível reunir para efetuar o estudo comparativo: no momento em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, existiam, no mercado português de veículos usados, dois veículos com características similares ao veículo do Requerente, e que estão listados pelo preço de € 327.900,00 e € 327.000,00, conforme print que juntou como Documento n.º 6. Considerando que o Requerente adquiriu o veículo pelo valor de € 303.000,00, e ainda suportou ISV no valor de € 38.869,05, num custo total de aquisição de € 341.869,05, conclui que a importação do veículo, com todos os custos associados

foi mais dispendiosa do que a aquisição de veículo com as mesmas características no mercado nacional de veículos usados, com uma diferença no valor de € 13.000,00.

Continua a sua exposição, procurando perceber em que medida o ISV residual afetou essa diferença de custo total de aquisição do veículo.

O veículo em apreço tem data de primeira matrícula de 01/08/2018, pelo que é necessário apurar o montante de ISV devido por veículo com características idênticas aquando da sua introdução no consumo no território nacional à data da primeira matrícula: de acordo a redação do artigo 7.º, do CISV, em vigor à data da primeira matrícula do veículo, um veículo com características idênticas às do veículo do Requerente teria pago € 60.295,42 de ISV; considerando a mesma idade que tinha o veículo do Requerente à data da liquidação (5 anos), o valor residual de ISV de veículo idêntico no mercado nacional de usados será determinado pela aplicação ao valor de ISV da taxa de desvalorização do mesmo, que é determinada pela sua idade; por fim, considera que a taxa de desvalorização a aplicar para a determinação do valor residual de ISV terá de ser idêntica para as duas componentes, aplicando a taxa da cilindrada, ou seja, 52%, o que resulta num valor residual de ISV de veículo com características idênticas ao veículo do Requerente de € 28.941,80, valor claramente inferior ao valor de ISV suportado pelo Requerente na importação do seu veículo, com uma diferença de € 9.927,25.

Entende, ainda, que a diferença entre o custo de aquisição do veículo importado e o preço de venda de um veículo idêntico no mercado de usados é superior à diferença apurada entre o valor residual de ISV do veículo e o ISV pago na importação, o que apenas reforça a conclusão de que as taxas de desvalorização dos veículos em sede de ISV está a contribuir para uma distorção da venda destes veículos no mercado comum.

Conclui que se encontram previstos os requisitos previstos na jurisprudência do TJUE, uma vez demonstrou que o valor residual de ISV dos veículos usados no mercado nacional é inferior ao valor de ISV que o mesmo suportou na importação de um veículo idêntico, e que tal contribuiu para o aumento generalizado do preço do veículo na importação, o que representa uma discriminação no que respeita à liberdade de circulação de bens e mercadorias dentro do mercado comum, em clara violação do artigo 110.º, do TFUE, considerando ainda ter pago indevidamente o montante de € 9.927,25.

Quanto aos juros indemnizatórios, considera que, tendo a Requerida violado o disposto no artigo 110.º do TFUE quando procedeu à liquidação de ISV na importação do veículo do Requerente, incorreu claramente num erro de direito, pelo que se encontra verificado o erro imputável aos serviços supramencionado, estando, assim, reunidos os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT para a formação do direito a juros indemnizatórios.

Entende a Requerida, por seu turno, que:

Da jurisprudência enunciada pelo Requerente e do que foi por si alegado não se retiram as conclusões pretendidas, i.e., que, no caso concreto, ocorreu discriminação em termos de tributação de veículo automóvel usado admitido/proveniente de Estado-Membro da União Europeia face aos veículos usados similares presentes no mercado nacional de veículos usados à data dos factos.

Realça que da leitura do Acórdão do TJUE proferido no Processo C-169/20 se extrai que 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, como foi.

E que a fixação das taxas obedece a objetivos de política fiscal e ambiental (entre outros) prosseguidos pelo Governo, desconhecendo-se a existência de qualquer Acórdão do TJUE que vede aos Estados-Membros a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental).

Alude ainda ao novo desenvolvimento jurisprudencial ocorrido no âmbito do processo arbitral n.º 383/2022-T, na sequência de pedido de reenvio prejudicial suscitado junto do TJUE, que deu origem ao Processo n.º C-399/23 (Processo Ósoquim), no âmbito do qual foi proferido despacho do TJUE datado de 2024-02-06, com consequente densificação jurisprudencial do Supremo Tribunal Administrativo (STA) vertida em, designadamente, douto acórdão datado de 2024-04-24, proferido no âmbito do processo n.º 25/23.8BALSB, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

Sublinha o entendimento do TJUE no sentido de que “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 veículos, quando é aplicado a um veículo usado proveniente de 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.”;

Referindo ainda que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território, devendo, para o efeito, 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 de veículos usados nacionais.

Chama a atenção para o Acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo STA, datado de 24.04.2024, no âmbito do processo n.º 25/23.8BALSB na sequência do referido despacho proferido pelo TJUE, e em face de oposição de julgados (entre a decisão arbitral datada de 2023-01-30, proferida no processo n.º 343/2022-T, e a decisão arbitral datada de 2021-02-22, proferida no processo n.º 350/2021-T) e da interposição, por parte da ora Requerida, de recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA para efeitos de uniformização de jurisprudência, em que o STA concluiu que “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”. Desse Acórdão, destaca ainda o trecho em que o STA refere que: “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.” Realça ainda o entendimento do STA, no mesmo Acórdão, no sentido de que a determinação da conformidade ou não da legislação em apreço com os postulados do Direito Europeu passa, ainda, 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”.

Conclui que, no caso concreto dos autos, a pretensa comparação efetuada pelo Requerente (vide artigos 34.º a 54.º do PPA) para tentar fazer valer e sustentar a sua tese não satisfaz os termos exigidos pela jurisprudência supracitada e os veículos automóveis que pretende que se considerem como “comparáveis”, (a existirem,) na realidade, não o são, não tendo, assim, o Requerente provado, nos termos exigidos, a invocada/alegada discriminação e, por conseguinte, ao contrário do que alega (mas não logra provar), não ocorreu nenhuma situação de discriminação em termos de tributação de veículo usado admitido/proveniente de Estado-Membro da União Europeia face aos veículos usados similares presentes no mercado nacional de veículos usados, nem qualquer tipo de desconformidade com e/ou violação do disposto no artigo 110.º do TFUE.

Nota, a este propósito, que do Documento 6 junto com o PPA, que consubstancia printscreen efetuado a 2024-12-04, consta que, a essa data, aparentemente, se encontravam disponíveis para venda dois veículos automóveis usados da marca FERRARI, indicando-se o modelo com a designação comercial de “812 Superfast”, a gasolina e os valores de € 327.900,00 e € 327.000,00, reportando-se tais dados a data posterior à da introdução no consumo do veículo automóvel em causa nos presentes autos, i.e., 2023-12-23, o que impede que se apure o jurisprudencialmente exigido nos termos supra pois os dados apresentados, a serem reais (o que a Requerida não sabe nem tem como saber) não são suscetíveis de comparação, uma vez que são apresentados elementos diversos, designadamente (e entre outros) quanto ao ano da avaliação/cotação do veículo, sendo os valores dos veículos automóveis apresentados para comparação inferiores a valores peticionados à data da admissão do veículo em causa nos autos.

Em conclusão, entende que o tribunal arbitral deve decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação parcial da liquidação de ISV n.º 2023/..., não havendo, consequentemente, lugar a reembolso parcial nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

O tribunal encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

III. ANÁLISE DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL

A Requerida alega que parte do pedido formulado pelo Requerente extravasa a presente instância arbitral, na medida em que envolve um pedido de condenação à restituição de montantes pagos que não caberia na competência atribuída por lei aos tribunais arbitrais.

Considera a Requerente que essa alegação carece de fundamento, pois o Requerente apresentou um pedido de mera anulação da liquidação de ISV, nos termos do artigo 2.º do RJAT, sendo o reembolso das quantias pagas e o eventual pagamento de juros indemnizatórios meros efeitos legais decorrentes da anulação do ato, nos termos do artigo 43.º da LGT.

É entendimento assente no CAAD e na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que: “O tribunal arbitral é competente para apreciar a legalidade da liquidação e, sendo a liquidação anulada, a devolução dos montantes pagos e dos juros indemnizatórios decorre da lei, não sendo necessário pedido autónomo de condenação.” — cf. v.g. Acórdão do STA, Processo n.º 01019/14.

O Tribunal considera, portanto, que, nos termos do disposto no artigo 2.º do RJAT, tem competência para a apreciação da legalidade dos atos impugnados, e que, da declaração de ilegalidade dos mesmos poderá resultar, em consequência, a restituição de montantes pagos indevidamente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos previstos na legislação aplicável.

Assim, a presente questão não obsta à apreciação do mérito da causa.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1 DE FACTO

A) MATÉRIA DE FACTO PROVADA

- A. O Requerente procedeu à importação de um veículo, cuja entrada em território nacional ocorreu em 25/08/2023, pelo valor de € 303.000,00.
- B. O referido veículo é um veículo ligeiro de passageiros, tem a matrícula..., marca Ferrari, modelo 812 Superfast, tendo como data de primeira matrícula o dia 01/08/2018, cilindrada de 6496 cc, uma emissão de gases CO2 de 340 g/km e 27.198km percorridos.
- C. Em consequência da importação e consequente introdução no consumo em território nacional, foi emitida a liquidação do imposto, no valor de € 38.869,05.
- D. A liquidação e o cálculo do montante de imposto foram efetuados de acordo com os artigos 7.º
- E. e 11.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R da DAV, as reduções previstas para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental (de acordo com as características do veículo, nos termos dos artigos mencionados),
- F. Em 22/12/2023, o Requerente procedeu ao pagamento do ISV.
- G. Em 08/05/2024, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2024... .
- H. Não tendo a AT proferido decisão relativa à referida reclamação graciosa no prazo de 4 meses após a sua apresentação, presumiu-se o respetivo indeferimento tácito.
- I. Em 06.12.2024, o Requerente solicitou uma avaliação do veículo em causa nos presentes autos à Eurotax, entidade reconhecida a nível europeu como avaliadora de veículos usados.

- J. O pedido não devolveu quaisquer resultados, conforme print que juntou como documento 5 e onde se poder ler “Veículo muito antigo ou muito novo. O sistem não possui informações sobre os seus valores (...)”.
- K. A 09.12.2024, o Requerente apresentou um pedido de pronúncia arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação em crise e a restituição do montante de € 9.927,25, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

B) MATÉRIA DE FACTO NÃO PROVADA

Não se considera provado que o valor residual de ISV dos veículos usados no mercado nacional seja inferior ao valor de ISV que o Requerente suportou na importação de um veículo idêntico, e que tal tenha contribuído para o aumento generalizado do preço do veículo na importação em termos que possam considerar-se discriminatórios.

C) FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

Para apurar se o ISV que pagou foi superior ao valor residual de ISV incorporado nos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional, e tendo em conta o entendimento do TJUE de que apenas quando o valor residual de ISV de um veículo usado no mercado nacional, com características idênticas às do veículo usado importado, for inferior ao ISV pago na introdução do consumo desse veículo importado, é que estará em causa uma violação do artigo 110.º do TFUE, o Requerente solicitou uma avaliação do veículo em causa nos presentes autos à Eurotax, entidade reconhecida a nível europeu como avaliadora de veículos usados. Como o pedido não devolveu resultados, o Requerente procurou elaborar a prova que lhe era exigida de outra forma, “partindo do pressuposto essencial de que qualquer atividade de venda de bens assenta numa lógica de repercussão dos custos de aquisição/fabrico no preço de venda” [pelo

que] “será forçoso concluir que a existência de um ISV residual inferior ao ISV suportado na importação do veículo implica, por definição, um preço de veículo mais baixo e, como tal, uma discriminação na venda de bens e mercadorias no mercado comum”.

A prova que ofereceu acabou por se reconduzir à comparação com dois veículos usados, à venda no mercado português no dia 04.12.2024, um de 2019, com 14.500 km percorridos, à venda nessa data pelo preço de € 327.900,00, o outro, de 2018, com 31.526 km percorridos, à venda nessa data pelo preço de € 327.000,00 €, conforme print que juntou como documento n.º 6. Considera o Requerente que, tendo adquirido o seu veículo pelo valor de € 303.000,00 e suportado ISV no valor de € 38.869,05, o que representa um custo total de aquisição de 341.869,05 €, a importação do seu veículo foi mais dispendiosa do que a aquisição de veículo com as mesmas características no mercado nacional de veículos usados, com uma diferença no valor de € 13.000,00. Procurando discernir em que medida é que o ISV residual afetou essa diferença de custo total de aquisição do veículo, o Requerente calcula o ISV devido por um veículo com características idênticas aquando da sua introdução no consumo no território nacional à data da primeira matrícula, depois, entendendo que está em causa “uma distinção injustificada da desvalorização da componente ambiental em comparação com a desvalorização da componente cilindrada, a redução pela desvalorização ao ISV nacional deverá ser determinada com recurso à percentagem de desvalorização da componente cilindrada”, aplicou uma taxa de desvalorização idêntica para as duas componentes, de 52%, concluindo que o valor residual de ISV do veículo com características idênticas ao veículo do Requerente é de € 28.941,80, e que o mesmo é “claramente inferior ao valor de ISV suportado pelo Requerente na importação do seu veículo, com uma diferença de € 9.927,25”.

A AT questiona a credibilidade da amostra apresentado pelo Requerente, mormente por o preço dos veículos apresentados ser de 2024, e o veículo por si adquirido o ter sido em 2023, acrescentando ser esse aspeto particularmente relevante no caso concreto por ao veículo em causa não se aplicar a normal lógica de desvalorização aplicável aos veículos automóveis, em virtude de se tratar de um veículo de gama superior, cuja oferta no mercado é substancialmente menor.

Entende este Tribunal que, além desse aspeto, importa ter um outro aspeto em conta: é que o

valor que o Requerente apresenta para os dois veículos semelhantes ao seu que apresentou é um *asking price*, ou seja, ou valor que não resulta ainda do encontro entre a oferta, que colocou o veículo à venda por esse valor, e a procura, isto é, um eventual interessado que pode decidir pagar o preço pedido pela oferta ou oferecer um preço inferior e que ainda seja aceite pelo vendedor. Portanto, o exercício de comparação que faz não é um exercício rigoroso, por comparar *asking prices* com um preço final. Considerando a escassez da amostra, bem como o relativamente pequeno diferencial evidenciado entre esses *asking prices* e o preço que pagou pelo seu veículo, não se pode considerar que a amostra seja comparável e, portanto, que a conclusão que retira seja rigorosa. Por este motivo, não se considera provado que tenha havido, no caso concreto, uma discriminação entre a compra realizada pelo Requerente e uma compra ocorrida relativamente aos outros veículos no território nacional.

IV.2 DE DIREITO

Tendo em conta o pedido formulado, a principal questão que se coloca nos presentes autos é a de saber se o ato de liquidação de ISV acima identificado, subjacente ao ato de indeferimento tácito 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 tribunais arbitrais constituídos junto ao CAAD.

O tratamento jurisprudencial desta questão tem vindo a evoluir ao longo dos anos, sendo os marcos mais recentes e relevantes nessa evolução o Despacho do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), no processo C-393/23 (Osóquim) de 6 de fevereiro de 2024, onde se decidiu que haverá violação do Direito da União Europeia “(...) se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”, bem como o Acórdão do STA, de 24 de abril de 2024, proferido no âmbito

do processo n.º 25/23.8BALSb, onde se decidiu que “A conformidade do artigo 11.º do CISV com o Direito da União deve ser aferida caso a caso, mediante comparação entre o ISV efetivamente pago e o ISV residual em veículos nacionais similares”, e que “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 do imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais». A problemática da aferição da conformidade de uma concreta liquidação de ISV com o Direito da União Europeia passou, definitivamente, a uma questão de facto, em que a eventual desconformidade, por tratamento discriminatório dos veículos importados, carece de ser provada.

O Requerente entende que, no presente caso, a violação do artigo 110.º do TFUE resulta de (i) terem sido aplicadas percentagens de desvalorização distintas à componente cilindrada (52%) e à componente ambiental (28%); de (ii) o valor do ISV pago (€ 38.869,05) exceder o valor residual de ISV incorporado em veículos nacionais similares (estimado em € 28.941,80), com uma diferença de € 9.927,25; de (iii) a aquisição do veículo, considerando o ISV, ter sido cerca de € 13.000 mais dispendiosa do que a de veículos similares no mercado nacional.

Quanto ao primeiro ponto, resulta claramente da jurisprudência acima referida que a aplicação diferenciada das taxas de desvalorização do ISV entre as componentes cilindrada e ambiental só será discriminatória quando resulte num montante de ISV a pagar superior ao montante de ISV residual em veículos idênticos ou semelhantes integrados no mercado nacional de veículos usados. Ou seja, a diferenciação entre ambas não é, *de per se*, discriminatória em termos que se considerem violadores do direito europeu, cabendo ao Requerente alegar e demonstrar que dessa diferenciação decorre aquele resultado. Este foi também o entendimento de diversas decisões arbitrais proferidas por tribunais constituídos junto do CAAD, nomeadamente nos processos 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.

Quanto aos pontos (ii) e (iii), a saber, o de o valor do ISV pago (€ 38.869,05) exceder o valor residual de ISV incorporado em veículos nacionais similares (estimado em € 28.941,80), com uma diferença de € 9.927,25 e o de a aquisição do veículo, considerando o ISV, ter sido cerca

de € 13.000 mais dispendiosa do que a de veículos similares no mercado nacional, este Tribunal estabeleceu já no ponto C da fundamentação de facto que não considera suficiente a prova produzida no sentido de se estabelecer a existência de uma discriminação, desfavorável à sua importação, relativamente a veículos usados adquiridos no mercado nacional.

Com efeito, cabia ao Requerente provar que, no caso concreto, o imposto incidente sobre o veículo que importou, é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados e que tal situação beneficia os veículos usados nacionais em detrimento dos importados. Contudo, tendo em conta as limitações da amostra que, para o efeito, apresentou, não considera este Tribunal que essa prova tenha sido feita nos termos exigidos pela jurisprudência citada, quer a do TJUE, quer a do STA, das quais decorre, claramente, a necessidade de fazer prova, no caso concreto, da ocorrência de um tratamento discriminatório por força da aplicação das normas relevantes da legislação nacional. Ora, não tendo sido feita essa prova, não tem este Tribunal elementos que lhe permitam considerar verificada a referida violação do direito europeu e, como tal, não tem este Tribunal motivos para declarar a ilegalidade da decisão de indeferimento tácito impugnada ou do ato de liquidação de ISV que constituiu o seu objeto.

V. DECISÃO

Considerando a fundamentação de facto e de direito acima enunciada, decide este Tribunal Arbitral:

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa e à 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.

VI. VALOR DA AÇÃO

Fixa-se o valor da ação em **€ 9.927,25** (nove mil novecentos e vinte e sete euros e vinte e cinco cêntimos), nos termos do disposto no artigo 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.

VII. CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT.

Lisboa, 13 de agosto de 2025

A Árbitra,

(Raquel Franco)