

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 987/2024-T**

**Tema: ISV – Tributação de veículos usados; Diferenciação da redução por tempos de uso, consoante as componentes.**

## **SUMÁRIO:**

**I – A compatibilidade do artigo 11.º do Código do ISV (na componente ambiental) com as exigências do Direito Europeu assume uma natureza relativa e não absoluta: e depende da análise e 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.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O Árbitro Hélder Faustino, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 29 de Outubro de 2024, decide o seguinte:

### **I – Relatório**

**1. A..., LDA., NIPC ...**, com sede na ..., n.º..., ...-... Porto, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”), para apreciar a legalidade de liquidação de Imposto Sobre os Veículos (“ISV”), por importação para Portugal do veículo matriculado previamente na Alemanha, com a matrícula portuguesa ..., decorrente da apresentação da Declaração Aduaneira de Veículos (“DAV”) n.º 2024/..., de 3 de Julho de 2024, e determinar a anulação parcial, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da desconsideração da

1.

---

redução do imposto correspondente à componente ambiental do ISV e, conseqüentemente ser restituído aa Requerente o montante indevidamente cobrado, (€ 1.369,23), acrescido de juros indemnizatórios, valor correspondente à dedução de 70% na componente ambiental.

A Requerente alega, em síntese, que a liquidação de ISV é ilegal, por ilegalidade da componente ambiental, por violação do princípio da não discriminação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e por essa componente ambiental não ser calculada com base no período de vida útil dos bens – sem ter em conta o número de anos de uso do veículo.

A Requerida refuta a argumentação da Requerente, conforme explicado abaixo.

**2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

**3.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

**4.** O Tribunal Arbitral ficou constituído em 29 de Outubro de 2024.

**5.** A Requerida apresentou a Resposta, por impugnação, e juntou o Processo Administrativo (PA). Alega, em síntese: a componente ambiental não viola o direito nacional e da União Europeia; no Acórdão de 2 de Setembro de 2021 (proferido no processo n.º C-169/2020), o TJUE não expressou nem defendeu o entendimento que a percentagem de redução de imposto a aplicar a ambas as componentes teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada, tal como veio a suceder com a alteração ao n.º 1 do artigo 11.º do CISV, na redacção dada pelo artigo 391.º da Lei no 75-B/2020, de 31 de Dezembro; encontra-se firmada jurisprudência do CAAD no âmbito do Processo n.º 350/2021-T, Processo n.º 349/2022-T, Processo n.º 481/2022-T e Processo n.º 571/2022-T, todos do CAAD; nos termos do despacho do TJUE de 6 de Fevereiro de 2024 (Processo C-399/2023 - Ósoquim), e a densificação efectuada pela jurisprudência do STA vertida no Acórdão de 24 de Abril de 2024

(Proc.25/23.8 BALSBS), a determinação da conformidade ou não do Direito Interno (artigo 11.º do CISV), com o Direito da União (artigo 110.º do TFUE), dependerá da avaliação que se faça, em face do caso concreto, 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; constitui jurisprudência uniforme e assente do STA a posição do Acórdão proferido no âmbito do recurso n.º 25/23.8BALSBS, da decisão do Processo n.º 343/2022-T, emanada designadamente nos acórdãos dos Processos n.º 84/22.0BALSBS (Processo n.º 607/2021-T), 39/23.8BALSBS (Processo n.º 352/2022-T), n.º 69/23.0BALSBS (384/2022-T), n.º 71/23.1BALSBS (Processo n.º 527/2022-T), e n.º 184/23.0BALSBS (Processo n.º 468/2023-T), inexistindo acórdão em sentido contrário; impende sobre o sujeito passivo do ISV a demonstração de que o ISV incidente sobre o veículo objecto do PPA é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados; não obstante, a Requerente alegar, em tese, que o imposto calculado excede o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional, não apresenta quaisquer provas ou demonstração de tais alegações.

6. Por Despacho, foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade e economia processual. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações finais, querendo, o que veio a Requerente a fazer, em 12 de Dezembro de 2024, e a Requerida, em 17 de Dezembro de 2024.

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). O processo não enferma de nulidades.

## **II – Decisão**

### **A. Matéria de facto**

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

a) Em 3 de Julho de 2024 foi apresentada na Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, a DAV n.º 2024/..., para introdução no consumo do veículo ligeiro de passageiros, usado, da marca

Ford, modelo LAE, com 2261cc de cilindrada, com chassi n.º ... e portador da matrícula registada na Alemanha sob o n.º ..., com a matrícula definitiva portuguesa ... .

b) Do valor de ISV apurado, € 6.489,33 correspondem à componente cilindrada, e € 5.071,21 à componente ambiental, sendo que, relativamente à componente cilindrada, foi efectuada redução de 70% do seu montante, ou seja, € 4.542,53, por força do número de anos de uso do veículo e relativamente à componente ambiental foi reduzida em 43% – conforme artigos 7.º e 11.º, n.º 1, das Tabelas A e D do CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, com a redacção dada pelo artigo 391.º, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro.

c) Em 22 de Agosto de 2024, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

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

A Requerente não fez prova ou demonstração documental, que sustente a alegação de que o imposto calculado em concreto excede o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe 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).

Os factos pertinentes para o julgamento são escolhidos em função da sua relevância jurídica (artigo 596.º do CPC). Assim, da prova documental e do PA retiram-se os factos provados acima elencados, que são os relevantes para a causa da causa. E, do mesmo modo, dos diversos articulados das Partes retiram-se os factos não provados.

## **B. Do Direito**

A admissão do veículo foi sujeita a uma liquidação do ISV prevista no artigo 11.º do CISV, sob a epígrafe «Taxas – veículos usados», na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, o qual preceitua o seguinte:

*«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:*

TABELA D  
Componente cilindrada

<b>Tempo de uso</b>	<b>Percentagem de redução</b>
<b>Até 1 ano.....</b>	<b>10</b>
<b>Mais de 1 a 2 anos .....</b>	<b>20</b>
<b>Mais de 2 a 3 anos .....</b>	<b>28</b>
<b>Mais de 3 a 4 anos .....</b>	<b>35</b>
<b>Mais de 4 a 5 anos .....</b>	<b>43</b>

<b>Mais de 5 a 6 anos .....</b>	<b>52</b>
<b>Mais de 6 a 7 anos .....</b>	<b>60</b>
<b>Mais de 7 a 8 anos .....</b>	<b>65</b>
<b>Mais de 8 a 9 anos .....</b>	<b>70</b>
<b>Mais de 9 a 10 anos.....</b>	<b>75</b>
<b>Mais de 10 anos .....</b>	<b>80</b>

Componente ambiental

<b>Tempo de uso</b>	<b>Percentagem de redução</b>
<b>Até 2 anos.....</b>	<b>10</b>
<b>Mais de 2 a 4 anos .....</b>	<b>20</b>
<b>Mais de 4 a 6 anos .....</b>	<b>28</b>
<b>Mais de 6 a 7 anos .....</b>	<b>35</b>
<b>Mais de 7 a 9 anos .....</b>	<b>43</b>
<b>Mais de 9 a 10 anos .....</b>	<b>52</b>
<b>Mais de 10 a 12 anos .....</b>	<b>60</b>
<b>Mais de 12 a 13 anos .....</b>	<b>65</b>
<b>Mais de 13 a 14 anos.....</b>	<b>70</b>
<b>Mais de 14 a 15 anos .....</b>	<b>75</b>
<b>Mais de 15 anos.....</b>	<b>80</b>

3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado nos 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.

$$ISV = (V/VR) \times Y + (U/UR) \times C$$

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, bem como ao agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º;*

*U é o número de dias de tempo de uso da viatura;*

*UR é a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV.*

4 - ...»

O ISV é um imposto interno que tem de se conformar com as normas dos Tratados e com a interpretação que delas fazem os órgãos comunitários, em primeira linha o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Em concreto, com o artigo 110.p do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) e com o acervo jurisprudencial do TJUE.

O Acórdão C-169/20 do TJUE impôs a necessidade de atender à componente ambiental na liquidação de ISV relativa ao caso dos autos. O que foi atendido no presente caso; mas em intensidade diversa face à cilindrada do veículo.

Posteriormente, o Acórdão C-349/22 do TJUE, de 16 de Novembro de 2023, veio fornecer as pistas relevantes e decisivas para a decisão do presente caso – e citam-se as partes mais relevantes (pontos 30 a 35) – os negritos são nossos.

---

*“Neste contexto, 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, tal aplicação da legislação relativa ao imposto sobre veículos conduz a que o imposto que incide sobre o veículo usado em causa 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 importação de veículos usados similares [...]” – ponto 30.***

*31 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional deverá ter em conta, por um lado, o facto de o imposto ser cobrado à taxa plena no momento da importação e da introdução no consumo do referido veículo proveniente de outro Estado-Membro, mesmo quando preenchia os requisitos para beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25% no momento em que foi matriculado pela primeira vez nesse outro Estado-Membro. Por outro lado, deverá ter em conta que o adquirente de um veículo usado similar, já presente no mercado português, apenas deve suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, sendo que, além disso, o valor desse imposto está ligado à referida taxa reduzida paga no momento da introdução inicial desse veículo no consumo.*

*32 A este respeito, importa recordar que o Tribunal de Justiça esclareceu que os Estados-Membros não podem instituir novos impostos ou introduzir modificações nos **impostos existentes que tenham por objeto ou por efeito desencorajar a venda de produtos importados em benefício da venda de produtos similares disponíveis no mercado nacional** e introduzidos no mesmo antes da entrada em vigor dos referidos impostos ou modificações (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, EU:C:2013:857, n.º 35).*

*33 Em segundo lugar, resulta das explicações do órgão jurisdicional de reenvio que as modalidades de cálculo do imposto foram sendo progressivamente alteradas através de várias reformas legislativas, a fim de que a componente ambiental desse imposto passasse a ter em conta a depreciação resultante do tempo de uso dos veículos usados importados para Portugal.*

*34 No entanto, **sob reserva das verificações que o órgão jurisdicional de reenvio deverá efetuar**, tais reformas legislativas não parecem ser suscetíveis de garantir, por si só, uma aplicação do imposto compatível com o artigo 110.º TFUE. Com efeito, como resulta, em substância, do n.º 31 do presente acórdão, o valor comercial dos veículos similares a um*



---

*veículo como o que está em causa no processo principal, que também são comercializados no mercado português dos veículos usados e que beneficiaram da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25% no momento da sua introdução no consumo, inclui o montante residual do referido imposto. Ora, é em relação à taxa a que este imposto foi pago que esse montante residual deve ser avaliado.*

*35 Tendo em conta os fundamentos acima expostos, há que responder à questão submetida que o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, na data da introdução no consumo num Estado-Membro de um veículo matriculado pela primeira vez noutro Estado-Membro, um imposto sobre veículos seja calculado segundo as regras aplicáveis nessa data, embora, no momento da primeira matrícula do referido veículo, estivesse em vigor uma versão anterior da legislação relativa a esse imposto, que conduzia à aplicação de um imposto mais baixo e da qual puderam beneficiar os veículos similares com as mesmas características relevantes que esse veículo mas que foram matriculados pela primeira vez nesse primeiro Estado-Membro, se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o mesmo veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto que é incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional dos veículos usados.”.*

Na senda desta jurisprudência, a Requerente teria de alegar, com factos e raciocínios concretos, que com a componente ambiental do ISV se criou uma situação em que o veículo importado em causa é de preço superior aos homólogos registados desde sempre em Portugal. Invocando esse princípio e densificando-o em concreto, com juízos factivos e lógicos que o sustentem.

Ora, a Requerente alega simplesmente a disparidade percentual entre a cilindrada e a componente ambiental indicada na lei nacional. Até-m-se apenas à referida disparidade de redução em Tabela: 70% para a cilindrada e 43% para a componente ambiental.

Não refere especificamente que o veículo que importou ficou mais caro que homólogo em Portugal – seja por alegação concreta ou por qualquer prova (documental ou testemunhal).

Nada alega sobre:

- ter em conta que o adquirente de um veículo usado similar, já presente no mercado português, apenas deve suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, sendo que, além disso, o valor desse imposto está ligado à referida taxa reduzida paga no momento da introdução inicial desse veículo no consumo.
- o valor comercial dos veículos similares a um veículo como o que está em causa nos autos, que também são comercializados no mercado português dos veículos usados e que beneficiaram da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25% no momento da sua introdução no consumo, inclui o montante residual do referido imposto. Ora, é em relação à taxa a que este imposto foi pago que esse montante residual deve ser avaliado.

Ou seja, não basta a mera disparidade de reduções de taxa; a Requerente teria de alegar algo (factos e considerações) para preencher o acabado de referir. Tirando os casos de conhecimento officioso (que não se aplica à situação em causa), o Tribunal Arbitral só pode analisar as questões, relativas aos factos alegados, com mínimo de consistência e prova (artigo 99.º da LGT). O que não foi efectuado pela Requerente. Nada alegou em concreto. E a disparidade abstracta de redução percentual não é, por si, indicador de violação do artigo 110.º do TFUE.

Aliás, a Requerente não tenta densificar, pelo mínimo que fosse, acerca da disparidade de preços entre veículo importado face ao matriculado desse sempre em Portugal, por efeito da diversa redução da componente ambiental. O Acórdão do TJUE (C-349/22) indica que tal tarefa incumbe ao Tribunal nacional que analisa a decisão – e que nada pode avançar sobre isso, porque nenhuma concreta informação relevante é adiantada nos articulados da Requerente; e tal é referido e impugnado, por assim dizer, na resposta da Requerida (pontos 65, 66, 68) – e a Requerente nem o tentou densificar minimamente nas alegações.

Este é, também, o conteúdo material do Acórdão do STA, no Processo n.º 025/23.8BELSB que indica no respectivo sumário (e no mesmo sentido o Acórdão do STA no Processo n.º 06/23.0 BELSB, de 26 de Junho de 2024): *“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”.* O que nada foi alegado sequer pela Requerente.

Neste sentido, veja-se, ainda, os Acórdãos do STA n.º 018/24.8BALS, 080/23.0BALS, 084/22.0BALS, 0191/23.2BALS, 071/23.1BALS e 0184/23.0BALS (posteriores ao Processo n.º 025/23.8BALS).

Perante tudo o exposto, indefere-se o pedido e torna-se desnecessário analisar as demais questões suscitadas pela Requerente, nomeadamente, o direito a juros indemnizatórios.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide julgar:

- a) totalmente improcedente o pedido arbitral e, em consequência, não declarar a ilegalidade e não anular o acto tributário sindicados no presente processo arbitral;
- b) condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

### **IV – Valor da causa**

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 o valor do processo em € 1.369,23.

### **V – Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 306,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2025

Hélder Faustino