

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 126/2025-T**

**Tema: ISV – Tributação de veículos usados adquiridos nouro EM. Montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares.**

## **SUMÁRIO:**

I) A prova de que o montante do imposto cobrado sobre veículo importado proveniente de outro Estado-Membro excede o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, implica a comparação entre o valor de ISV cobrado na importação do veículo usado proveniente de outro Estado-Membro e aquele valor residual do imposto.

II) Trata-se de matéria de facto que, independentemente do seu grau de dificuldade probatória, não pode ser substituída pela comparação entre o valor do imposto e o correspondente ao que, por ficção, seria devido pelo veículo usado importado, caso tivesse sido introduzido no consumo em Portugal como novo, através da aplicação das taxas de imposto vigentes em Portugal à data da primeira matrícula no país de origem, e da aplicação das percentagem de redução por tempo de uso nas componentes cilindrada e ambiental, vigentes à data da importação do veículo.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

1. No dia 4.02.2025, a Requerente, A..., LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede Rua..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra as liquidações de ISV relativas aos anos de 2021 a 2024, emitidas pela ATA, relativamente a veículos objeto de

---

importação de outros Estados Membros da União Europeia e anulação parcial das liquidações pelo valor total de 12.468,13 €.

A Requerente peticiona, ainda, o reembolso do montante referido que considera ter indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos conjugados dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 15.04.2025.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- a. A Requerente é uma sociedade que, no exercício da atividade de comércio de veículos automóveis ligeiros, adquire veículos a diversos fornecedores de diferentes Estados-Membros, revendendo-os no território nacional.
- b. De forma a introduzir os veículos no território nacional para venda, a Requerente apresenta, no momento da sua entrada, e na Alfândega respetiva, por transmissão eletrónica de dados, a Declarações Aduaneiras de Veículos (“DAV”) referente ao veículo importado, sendo posteriormente apurado pelos serviços da ATA o montante de ISV a pagar pela Requerente.
- c. Relativamente aos veículos usados importados pela Requerente entre 2021 e 2024, existiu um tratamento fiscal discriminatório por comparação com veículos usados nacionais equivalentes, materializado na sujeição dos veículos usados importados a um

- encargo para efeitos de ISV superior daquele que se encontra residualmente incorporado nos seus homólogos nacionais.
- d. Em consonância com o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo n.º C-169/20, o Supremo Tribunal Administrativo proferiu os acórdãos relativos aos processos n.º 025/23.8BALSb, n.º 071/23.1BALSb e n.º 069/23.0BALSb, nos quais estabeleceu o entendimento de que a avaliação da conformidade do artigo 11.º do CISV com o direito europeu é de natureza relativa, e não absoluta, dependendo da realização de uma análise comparativa entre o valor do ISV cobrado sobre veículos usados importados de outros Estados Membros e o valor do ISV implícito em veículos usados nacionais equivalentes.
  - e. Assim, de acordo com o entendimento expressado por estas instâncias judiciais, o cumprimento do ónus da prova por parte do contribuinte não se satisfaz com a mera alegação de uma diferença abstrata entre as taxas de redução aplicáveis às componentes ambiental e de cilindrada.
  - f. Por outro lado, o cumprimento deste ónus exige que o contribuinte demonstre, com base em factos concretos e raciocínios objetivos, que a disparidade entre as taxas aplicadas resulta na sujeição de veículos usados importados a um encargo fiscal superior em matéria de ISV, quando comparados com veículos usados nacionais equivalentes.
  - g. À primeira vista, poder-se-ia equacionar que a comprovação do tratamento desigual passaria por identificar um veículo nacional equivalente ao usado importado e com o mesmo de matrícula, apurar o seu preço de venda como novo e o ISV pago, identificar o preço desse veículo do momento em que ocorreu a liquidação do veículo equivalente importado e, determinada a desvalorização do seu valor, calcular o ISV residual incorporado nesse veículo usado nacional com o objetivo de comparar com o ISV pago pelo veículo usado importado.
  - h. Não obstante, a verdade é que esta metodologia se revela de impossível execução do ponto de vista prático, pois não existem fontes públicas que permitam obter de forma completa, precisa e fidedigna os dados acima referidos.
  - i. É certo que existem diversos websites destinados à compra e venda de veículos que, em teoria, poderiam permitir o acesso a esse tipo de informação a verdade é que nenhum

- destes sites dispõe de dados históricos relativos à evolução de preço de veículos suscetíveis de permitir compreender qual o preço de um determinado veículo comprado em estado de novo num determinado ano e a evolução do preço a cada ano.
- j. Nestes termos, não pode ser esta a única metodologia tida como idónea para a comprovação do tratamento fiscal desvantajoso aplicável aos veículos usados importados e, assim, ao seu desfavorecimento na venda em território nacional por comparação com o seu homólogos usados nacionais.
  - k. Assim, para estabelecer a comparação entre o ISV pago pelo veículo usado importado e o ISV residual implícito num veículo usado nacional similar, optámos por adotar uma metodologia que utiliza as mesmas características técnicas do veículo importado (marca, modelo, cilindrada, emissões de CO<sub>2</sub> e ano de matrícula) como referência para o cálculo do ISV; e que recorre ao critério legal de desvalorização aplicado pela ATA para determinar o ISV devido por veículos usados importados previsto na Tabela D do artigo 11.º do CISV.
  - l. Em primeira instância, a aplicação prática desta metodologia passou pela determinação, com base nas informações constantes nas DAVs, do ISV que seria devido por um veículo usado importado caso tivesse sido introduzido no consumo em Portugal como novo.
  - m. Este cálculo foi realizado aplicando as taxas de ISV vigentes à data da primeira matrícula às componentes da cilindrada e ambiental somado do agravamento de partículas, quando devido.
  - n. Em particular, a Requerente importou veículos cujo anos da 1.ª matrícula compreende os anos de 2007, 2009, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 e 2020 (cujas liquidações se reportam ao período de 2021 a 2024) pelo que se utilizaram as tabelas de ISV previstas no artigo 7.º do CISV então vigentes à data da 1.ª matrícula.
  - o. Determinado o ISV devido por um veículo nacional novo com características iguais às do veículo usado importado, passámos ao cálculo do ISV residual implícito à data da liquidação de ISV do veículo usado importado.

- 
- p. O ISV residual do veículo nacional é o correspondente à diferença entre o ISV total do veículo nacional novo e o valor da redução ISV das componentes cilindrada e ambiental aplicada a esse valor.
  - q. O imposto em excesso corresponderá à diferença positiva entre o ISV liquidado pela ATA relativamente ao veículo usado importado e o ISV residual calculado no veículo caso o mesmo tivesse sido importado para território nacional aquando da primeira matrícula.
  - r. Seguindo esta metodologia, foi-nos possível apurar que a Requerente pagou um total de ISV em excesso de EUR 12.468,13.
  - s. Por conseguinte, o regime legal previsto no artigo 11.º do CISV que determina a aplicação de taxas de redução divergentes às componentes ambiental e da cilindrada aos veículos usados importados pela Requerente descritos no conduziu a que, *in casu*, existam veículos usados importados pela Requerente que ficaram sujeitos a um encargo fiscal para efeitos de ISV superior àquele que residualmente se encontra incorporado em veículos usados nacionais equivalentes, o que constitui uma desconformidade com o artigo 110.º do TFUE.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, além do mais, e em síntese, com os fundamentos seguintes:

- a. A metodologia apresentada pela Requerente não permite demonstrar que o ISV cobrado aos veículos usados importados é superior ao ISV residualmente incorporado em veículos usados nacionais equivalentes.
- b. Para o cálculo do ISV residual do veículo em novo são aplicadas as mesmas taxas diferenciadas de redução que foram aplicadas nas respetivas DAV referidas pela Requerente, tal significa que a diferença encontrada entre o ISV cobrado e o denominado ISV residual do veículo nacional resulta unicamente da aplicação de taxas de imposto diferentes e não da circunstância de terem sido aplicadas taxas de redução diferenciadas aos veículos usados da UE objeto de impugnação.

5.

- c. As taxas de imposto em 2021 são superiores às taxas de imposto em 2018 por força de atualização da taxa de inflação que foi sendo aplicada anualmente, pelo que, é normal que o ISV em 2021 seja superior ao ISV de anos anteriores (2018, 2009, 2007, etc.) em novo ou em usado, se aplicando, como foi feito pela Requerente, as mesmas taxas de redução.
  - d. Considera-se que nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer alegado facto invocado no pedido arbitral, sendo certo que impendia sobre a Requerente o ónus de tal prova.
  - e. Pelo que, não se pode dar como provada a alegada cobrança em excesso, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque.
  - f. Termos em que, deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.
5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.
- Foi ainda determinada a notificação das partes para, querendo, apresentarem alegações sucessivas no prazo de 7 dias.
- As partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições já expressas em sede de petição inicial e resposta.
6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.
- O processo não padece de vícios que o invalidem.
7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade parcial das liquidações objeto do processo, por violação do direito da união europeia e anulação parcial das mesmas.
- 2) Direito da Requerente à restituição da parte de imposto que considera ter pago indevidamente.
- 3) Direito da Requerente a juros indemnizatórios.

## II – A matéria de facto relevante

### 8. Consideram-se provados os seguintes factos:

8.1. A Requerente é uma sociedade que, no exercício da atividade de comércio de veículos automóveis ligeiros, adquire veículos a diversos fornecedores de diferentes Estados-Membros, revendendo-os no território nacional.

8.2. A Requerente importou veículos cujo anos da 1.ª matrícula compreende os de 2007, 2009, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 e 2020 e cujas liquidações se reportam ao período de 2021 a 2024.

8.3. De forma a introduzir os veículos no território nacional para venda, a Requerente apresentou, no momento da sua entrada, e na Alfândega respetiva, por transmissão eletrónica de dados, a Declarações Aduaneiras de Veículos (“DAV”) referente aos veículos importados, tendo posteriormente sido efetuadas as correspondentes liquidações de imposto pelos serviços da ATA com o montante de ISV a pagar pela Requerente.

8.4. A Requerente submeteu pedidos de revisão oficiosa junto da ATA (em concreto, das Alfândegas de Alverca, do Jardim do Tabaco e da Delegação Aduaneira de Elvas) dirigidos ao reconhecimento da ilegalidade das liquidações de ISV emitidas, que foram todas indeferidas.

9. Com interesse para a decisão da causa não se provou que a Requerente tenha pago, nas liquidações objeto do processo, imposto em excesso por comparação com o valor do ISV incorporado em veículos usados nacionais equivalentes aos importados pela Requerente

10. Relativamente à matéria de facto considerada provada a convicção do Tribunal alicerçou-se nos elementos constantes do processo, acrescendo resultar dos articulados apresentados concordância das partes relativamente a tal matéria.

No que respeita à matéria de facto considerada não provada a decisão do tribunal resulta da ausência de prova relativamente a à mesma.

Na verdade, a Requerente não procedeu à produção de qualquer prova tendente a uma análise comparativa entre o valor do ISV cobrado sobre os veículos usados que importou de outros Estados Membros e o valor do ISV incorporado em veículos usados nacionais equivalentes.

Diferentemente, a Requerente procedeu a um conjunto de cálculos tendo por base o pressuposto ficcionado de que os veículos a que respeitam as liquidações teriam obtido a sua primeira matrícula em Portugal, aplicando-lhe as taxa de imposto vigentes à data da primeira matrícula e as taxas de redução aplicáveis à data dos factos tributários reais.

Não se tratar, porém, de atividade probatória mas sim argumentativa cuja apreciação se adiante se fará.

### -III- O Direito aplicável

11. Do despacho do Tribunal de Justiça, de 6 de fevereiro de 2024, proferido no processo C-399/23 [Osóquim] consta, além do mais, o seguinte:

*“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. Para o efeito, deverá 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.*

(...)

*“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.”*

Face a esta decisão considerou-se no acórdão do STA, proc. 025/23.8BALSb, de 24-04-2024:

*“V. Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do daquele Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”. Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras ainda daquele Tribunal, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.”*

*VI. Como está fácil de ver, esta comparação não foi, em momento algum, equacionada ao longo dos processos arbitrais aqui em confronto – ou, pelo menos, não o foi nos termos expressos em que o Tribunal de Justiça da União o exige – e pressupõe a indagação de nova matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.*

*Sucedem que uma tal indagação – que carece de ser feita para se concluir acerca da conformidade ou não com o Direito Europeu – é, forçosamente, de natureza factual,(...)”<sup>1</sup>*

<sup>1</sup> Em sentido idêntico, foram os acórdãos do mesmo Tribunal proferidos nos processos 071/23.1LSB de 23-05-2024 e n.º 069/23.0BALSb de 26-06-2024.

Ora, a Requerente em vez de proceder a uma comparação entre o valor de ISV cobrado e o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”, conforme resulta das decisões do TJUE e do STA, acima mencionadas, resolveu proceder à comparação entre o valor de ISV cobrado e contestado e uma ficção correspondente ao valor de “ISV que seria devido por um veículo usado importado caso tivesse sido introduzido no consumo em Portugal como novo”, não desenvolvendo atividade probatória tendente provar uma diferença que fundamentasse a medida em que o montante do imposto cobrado sobre os veículos importados excederia o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

Na prática, a Requerente deslocou a sua atividade demonstrativa dos veículos nacionais equivalentes para os próprios veículos importados, ficcionando a sua compra como novos em Portugal na data da sua primeira matrícula no estrangeiro e aplicando-lhe, numa parte, o direito aplicável em Portugal à data desta primeira matrícula (taxas de imposto) e noutra parte, o direito vigente à data da importação (tabelas de redução). Olvidou assim, a natureza factual da matéria em causa, expressamente assinalada pelo acórdão do STA mencionado, renunciando à prova de factos relevantes, argumentando exclusivamente com recurso ao direito, socorrendo-se de cálculos com base numa ficção: aquisição dos veículos em Portugal como novos no ano da sua primeira matrícula.

A Requerente não fez, pois, a prova de que os montantes de imposto cobrados sobre os veículos em causa excedem os montantes do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.<sup>2</sup>

Independentemente do grau de dificuldade da prova da matéria de facto em causa o TJUE na decisão supra mencionada foi claro ao afirmar que só se verifica oposição do artigo 110.º TFUE à legislação nacional “**se, e na medida em que**, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto

---

<sup>2</sup> Com idêntica conclusão, perante argumentação similar à apresentada pela Requerente no presente processo cfr. decisão arbitral de 15.04.2025, proferida no processo nº 1284/2024-T.

*incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”*

Sempre se acrescentará, de resto, que a metodologia usada pela Requerente ao focar a comparação no montante que os veículos teriam pago de ISV em Portugal no ano da matrícula com o valor que efetivamente pagaram no ano da “importação” (solicitando a anulação do imposto correspondente à diferença entre os dois valores) não procede a uma comparação adequada porquanto, em virtude da desvalorização monetária, é diferente suportar o mesmo montante nominal em anos distintos, atenta a desvalorização monetária, facto do conhecimento geral. A desconsideração deste fator conduziria a que a venda dos veículos “importados” fosse favorecida relativamente aos veículos nacionais equivalentes.

Não tendo sido feita a demonstração de que os montantes de imposto cobrados sobre os veículos em causa excedem os montantes do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, a pretensão anulatória não pode deixar de improceder, o implica necessariamente a improcedência dos demais pedidos formulados.

#### -IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Valor da ação: € 12.468,13 (doze mil quatrocentos e sessenta e oito euros e treze cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, 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.

Custas pela Requerente, no valor de 918,00 €, nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 02.10.2025

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro