

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1089/2025-T

Tema: ISV – art 11.º CISV; conformidade com art. 110.º 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 art. 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 TJUE pronunciou-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no art. 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 art. 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 STA 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.
4. O ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro singular Tomás Cantista Tavares, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

I – Relatório

1. A..., nif..., residente na Rua ... n.º ..., ...-... Bragança (doravante requerente), veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, onde solicitou o reembolso do ISV pago a mais no que respeita à componente ambiental, que recaiu sobre o veículo com a matrícula ..., no valor de 10.394,96€.

O requerente alega, em síntese, que a liquidação de ISV é ilegal, (A) no segmento da componente ambiental, por violação do princípio da não discriminação do art. 110.º do Tratado

de Funcionamento da união Europeia (TFUE), tal como descrito no Acórdão do TJUE, proc. C-339/2023 – na medida em que aplica uma taxa diferenciada da redução da componente de cilindrada, que que respeita ao tempo de uso da viatura e (B) por ser desnecessário qualquer mecanismo de ativação e avaliação ou controlo de um ou outro por parte do sujeito passivo. E, por outro lado, que este regime se aplica também aos automóveis importados do Lichenstein. A requerida refuta todos estes argumentos, como melhor explicitado infra.

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

3. O 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 singular 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 singular ficou constituído em 24 de fevereiro de 2026.

5. A Requerida apresentou a resposta, por exceção e impugnação, e juntou o processo administrativo. Alega, em síntese:

Em relação à exceção: que o tribunal arbitral só conhece de ilegalidades de atos de liquidação de tributos e não de reembolso de quantias, como o solicitado, por o seu objeto ser de mera anulação, nos termos do art. 2.º do RJAT.

Por impugnação: o tema está devidamente tratado pela jurisprudência: o decidido no proc. 399/2023-T do TJUE foi depois aplicado e decidido em conformidade pelo STA, no proc. 25/23.8BALS, de 24/4/2024, no sentido em que, e conforme sumário “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”; e que esse análise comparativa não foi efetuada pelo requerente, a quem competia fazer, para sustentar a sua pretensão, pelo que a ação deve ser considerada improcedente. E que o regime não se aplicaria à importação de veículos provenientes do Lichenstein.

6. O requerente foi notificado para se pronunciar sobre a matéria das exceções – o que veio a fazer dizendo, no essencial, que o artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT estabelece que a decisão

arbitral deve "restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado", o que implica o reembolso do imposto pago em excesso.

7. Por Despacho, foi dispensada a reunião do art. 18.º do RJAT, por desnecessidade e economia processual. As partes foram notificadas para apresentarem alegações, o que fizeram, reproduzindo, no essencial, os argumentos já esgrimidos nos articulados anteriores.

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). Importa começar por analisar a matéria de exceção.

II – Exceção

É verdade que o contencioso tributário – também arbitral – é de mera anulação, e que esse é o pedido central da ação; é igualmente certo que o requerente o solicitou no final do seu requerimento inicial (pedido), não obstante se ter centrado muito mais nas consequências materiais acessórias consequentes, como a devolução do ISP pago em excesso, acrescida de juros legais. Por conseguinte, improcede a exceção aduzida pela requerida: a) no requerimento inicial foi solicitada a anulação da liquidação de ISV em causa, em cumprimento do standard mínimo consentido pelo objeto da ação fiscal; b) e porque o tribunal deve dar cumprimento ao princípio pro atione, suprindo eventuais faltas ou incompletudes do requerimento inicial, desde que os pedidos sejam inteligíveis e subsumíveis no contencioso tributário, o que é o caso.

III – Decisão

A. Matéria de facto

A.1. Factos dados como provados.

- a) O requerente (particular) efetuou importação para Portugal de veículo AUDI proveniente do Lichenstein com a matrícula ..., tendo-lhe sido liquidada a quantia de IS, no valor de 10.394,96€
- b) O serviço de Alfândegas emitiu correspondente liquidação de ISV, no valor de 10.394,96€ - que foi paga pelo requerente.
- c) Esse valor foi calculado, com as taxas normais previstas no art. 7.º do Código de imposto sobre veículos para os veículos, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental (de acordo com as características do veículo), encontrando-se os referidos cálculos devidamente discriminados e detalhados no processo de liquidação.

c) Inconformado, em 20/8/2025, o requerente deduziu pedido de revisão oficiosa da liquidação acima referenciada, tendo solicitado subsequente reembolso, alegando que à liquidação “não

foi aplicada redução de imposto por anos de uso (violando o artigo 110.º) em execução do acórdão do Tribunal da União Europeia de 2021/09/02, no âmbito do processo C-169/20”.

d) O Serviço de Alfândegas indeferiu esse pedido

e) E perante isso, o requerente intentou a presente ação arbitral.

A.2. Factos dados como não provados

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.

A.3 Fundamentação da decisão da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe 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 considerados provados decorrem de documentos e do consenso entre as partes.

Quanto aos factos não provados: a requerente não ensaiou qualquer tentativa de prova em relação aos factos que foram dados como não provados.

B. Do Direito

Este tema está devidamente escalpelizado e tratado, em abundante jurisprudência, que o Tribunal arbitral analisou e segue, no seu conteúdo dispositivo e concatenação entre as várias ideias em análise: o Acórdão do TJUE, no proc. 399/2023; a sua aplicação promovida pelo Ac. STA em uniformização de jurisprudência no proc. 25/23.8BALS – e depois de várias jurisprudências arbitral, na decisão de questões similares às dos autos, atendendo às decisões dos tribunais superiores nacionais e europeu.

Na sua decisão o tribunal seguirá de perto, inclusive com citações, a sentença arbitral no proc. 54/2024-T, que se adere e se concorda.

Início de citação

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 apresentada pela Requerida (Processo n.º 25/23.8BALS), 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 018/24.8BALS, 080/23.0BALS, 084/22.0BALS, 0191/23.2BALS, 071/23.1BALS e 0184/23.0BALS (posteriores ao Processo n.º 25/23.8BALS).
 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.

Fim de citação

Neste contexto, o Requerente não apresentou alegação e prova, em termos exaustivos e concretos, para provar o que alega (nem sequer em alegações finais) – e que o tribunal deu acima como não provado, porque nos termos do artigo 100.º do CPPT, a falta de prova é valorada contra a parte sobre que recai o ónus de prova.

Nestes termos, improcede o pedido de anulação da liquidação 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 pagamento de juros indemnizatórios e de reembolso da quantia impugnada.

E por desnecessidade, porque prejudicada, o Tribunal não se tem que pronunciar sobre a questão de saber do impacto na liquidação pelo facto do veículo ter sido importado do Lichenstein.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar:

- a) totalmente improcedente o pedido arbitral e, em consequência, não declarar a ilegalidade e não anular os atos tributários sindicados no presente processo arbitral
- b) condenar a requerente no pagamento das custas do processo

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em €10.394,96, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária; é esse o valor económico do pedido de anulação, que decorre desse articulado e foi implicitamente aceite também pela requerida.

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 €918,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Porto, 26 de maio de 2026

Tomás Cantista Tavares