

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1288/2024-T

Tema: ISV – Diferenciação da componente cilindrada e ambiental

SUMÁRIO:

1. 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.
2. Nessa medida, a ponderação sobre a legalidade do regime em vigor pressupõe a alegação e prova de matéria de facto que permita demonstrar que 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.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., (doravante abreviadamente designado por “Requerente”), com o número de identificação fiscal e de pessoa coletiva ..., e sede na ..., ..., Vila Real, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20

1.

de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativo aos atos tributários de liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV) praticados pelos Diretores da Alfândega de Braga, peticionando a restituição do montante de € 17.192,49.

1.1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 5 de dezembro de 2024.

1.2. Nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como o signatário como árbitro, nomeação aceite dentro do prazo legal.

1.3. Notificadas as partes dessa designação, não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

1.4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 14 de fevereiro de 2025.

1.5. Prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e juntou o processo administrativo no dia 17 de março de 2025.

1.6. Por requerimento de 16 de dezembro de 2025, a Requerente prescindiu da inquirição da testemunha por si arrolada e, bem assim, da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

1.7. O prazo para a prolação da decisão arbitral foi sucessivamente prorrogado com os fundamentos constantes dos autos.

2. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT.

3. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

II. Fundamentação

4. Matéria de facto

4.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

4.1.1. A Requerente introduziu em Portugal, junto da Alfândega de Braga, em 2022 e 2023, os seguintes veículos provenientes da EU, tal como resulta das Declarações Aduaneiras de Veículo, cujos termos aqui se dão por reproduzidos:

Nº	Matrícula	Data	ISV Pago				
2022/		04/02/2022	17 609,80 €	2023/		26/05/2023	178,98 €
2022/	...	25/03/2022	3 158,95 €	2022/	...	15/02/2022	2 998,64 €
2022/		01/04/2022	3 674,10 €	2022/		01/08/2022	360,41 €
2022/		14/04/2022	11 652,33 €	2022/		04/08/2022	3 184,71 €
2022/		26/04/2022	3 075,78 €	2022/		04/08/2022	247,52 €
2022/		29/04/2022	4 371,76 €	2022/		06/08/2022	100,00 €
2022/		15/07/2022	100,00 €	2022/		30/08/2022	229,83 €
2022/		26/07/2022	2 600,71 €	2022/		26/09/2022	367,51 €
2022/		09/09/2022	3 184,71 €	2022/		26/09/2022	654,03 €
2022/		26/09/2022	375,61 €	2022/		29/09/2022	247,52 €
2022/		04/10/2022	2 572,44 €	2022/		29/09/2022	100,00 €
2022/		04/10/2022	2 554,82 €	2022/		07/10/2022	1 761,80 €
2022/		27/10/2022	1 254,57 €	2022/		03/11/2022	643,64 €
2022/		16/12/2022	100,00 €	2022/		03/11/2022	1 696,77 €
2023/		19/01/2023	1 437,48 €	2022/		03/11/2022	561,89 €
2023/		28/01/2023	1 309,05 €	2022/		22/11/2022	4 102,06 €
2023/		30/01/2023	1 628,44 €	2022/		28/11/2022	406,63 €
2023/		13/02/2023	2 088,22 €	2022/		28/11/2022	3 632,83 €
2023/		17/02/2023	1 075,12 €	2022/		28/11/2022	1 306,56 €
2023/		03/03/2023	3 579,47 €	2022/		28/11/2022	390,01 €
2023/		06/03/2023	2 792,56 €	2023/		28/11/2022	787,34 €
2023/		16/03/2023	1 766,46 €	2023/		18/01/2023	976,61 €
2023/		29/03/2023	516,38 €	2023/		18/01/2023	251,26 €
2023/		06/05/2023	3 667,18 €	2023/		15/02/2023	217,03 €
2023/		06/05/2023	1 418,72 €	2023/		15/02/2023	182,74 €
2023/		17/05/2023	1 336,33 €	2023/		15/02/2023	877,69 €
				2023/		15/02/2023	185,60 €
				2023/		15/06/2023	5 130,63 €
						TOTAIS	110 781,23 €

4.1.2. A Alfândega de Braga procedeu à liquidação de ISV, num total de € 110.781,23.

4.1.5. As liquidações e o cálculo dos montantes de imposto foram estribados nos artigos 7.º e 11.º, n.º 1, do Código do ISV, tendo sido aplicadas, conforme resulta do Quadro R das DAV, as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental, de acordo com as características do veículo.

4.1.6. No dia 26 de fevereiro de 2024, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa da liquidação junto do Diretor da Alfândega de Braga, pedindo a anulação parcial das liquidações e a restituição do imposto que considerou indevidamente pago.

4.1.7. Por despacho de 21 de outubro de 2024, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido.

4.1.8. O Requerente efetuou o pagamento do ISV resultante das liquidações *supra* identificadas.

4.1.9. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 3 de dezembro de 2024.

4.2. Factos não provados

Não se provou que o montante do imposto calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados em território nacional.

4.3. Motivação da matéria de facto

Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de seleccionar a matéria de facto pertinente para a decisão judicativa, tomando em consideração a causa de pedir que sustenta a pretensão dos Requerentes.

No caso *sub iudicio*, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou, segundo o princípio da livre apreciação da prova, no acervo documental presente nos autos, junto com o requerimento de pronúncia arbitral e com o processo administrativo e as posições das partes relativamente aos factos alegados.

Relativamente ao facto dado como não provado, o Tribunal não consegue extrair dos documentos juntos, sem mais, a existência de que a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduziu concretamente a um favorecimento da venda dos veículos usados nacionais. A tabela com os valores residuais indicados pela Requerente não tem aptidão, só por si, para demonstrar a factualidade invocada, sendo que, como salientou a Requerida, ao impugnar o teor desse documento, “se está perante uma tabela descontexteualizada, não se podendo aferir quem as elaborou nem comprovar de que sistema ou meio/aparelho informático foi extraída/retirada nem a veracidade dos dados que dela constam”.

5. Matéria de direito

5.1. Questão decidenda

No caso *sub judicio* está em causa a questão de saber se o ato de liquidação de Imposto Sobre Veículos realizado nos termos do artigo 11.º do Código do Imposto Sobre Veículos, na redação dada pelo artigo 391.º, da Lei 75-B/2020, de 31 de dezembro, tendo em conta distintas percentagens de redução para a componente cilindrada e para a componente ambiental, daí resultando uma menor redução em sede de componente ambiental, que se encontra sujeita a escalões de vetustez mais alargados, padecem, ou não, de ilegalidade determinante da sua anulação, por violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Vejamos.

5.2. Fundamentos de direito

O artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*), do CISV, estabelece a incidência objetiva do imposto sobre “automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas”, sendo sujeitos passivos do mesmo, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do mesmo diploma, “os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos”.

Segundo a disposição do artigo 5.º, n.ºs 1 e 3, do CISV, constitui facto gerador do imposto “o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional (...)” [n.º 1], entendendo-se por “admissão”, a “entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional” [n.º 3].

No que interfere com o presente caso concreto, cumpre explicitar ainda que a coleta do imposto é determinada, nos termos do artigo 7.º, do CISV, e do artigo 11.º, do CISV, para os veículos usados, tendo por referência a componente da cilindrada, por escalão em centímetros cúbicos, e a componente ambiental, por escalão de CO², em gramas por quilómetro. No artigo 11.º, n.º 1, estabelece-se que 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, *com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional*” (itálico aditado), seguindo-se uma tabela em que se encontram associadas percentagens diferenciadas de redução relativamente à componente cilindrada e ambiental, tendo em conta o “tempo de uso” do veículo, considerando-se este o “período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos” [n.º 2].

A referida “Tabela D”, tem a seguinte redação:

Componente cilindrada

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

Componente ambiental

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

O regime *supra* referido constitui o reflexo de uma evolução legiferante condicionada pelo direito da União Europeia.

Na origem da redação atual encontra-se a decisão da Nona Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia, que, por acórdão de 2 de setembro de 2021, decidiu que “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”.

Já na vigência da atual redação do artigo 11.º do CISV, este CAAD teve oportunidade de apreciar a questão da compatibilidade desta norma com o disposto no artigo 110.º do TFUE.

Fê-lo, entre outras, através das decisões tiradas nos processos n.ºs 372/2021-T e 607/2021-T, onde se concluiu pela violação do direito comunitário, e nos processos n.ºs 349/2022-T e 481/2022-T, nos quais se decidiu em sentido oposto, considerando-se inexistir tratamento discriminatório face aos veículos provenientes de outros Estados Membros.

Esta oposição de decisões foi já apreciada e dirimida pelo Supremo Tribunal Administrativo, que por acórdão do Pleno, de 26 de junho de 2024, firmou jurisprudência no sentido de que “a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do Código do ISV, na redação que lhe foi dada pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, 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”.

Tal decisão assentou nos seguintes fundamentos:

“(…)

«[...] já se deixou amplamente exposta a evolução da legislação da tributação automóvel nacional e a necessidade da sua conformação às disposições europeias ao longo dos últimos anos [cfr. o acórdão proferido naquele processo 25/23.8BALSb em 22 de Novembro de 2023 (Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/e8cd36f13c5f373980258a75003f3545.>)]. Naquela que é uma das últimas alterações introduzidas naquela legislação, por força daquele desiderato, fixou-se o regime que ora se sujeitou ao crivo de conformidade do Tribunal de Justiça da União e que, em resumo, estabeleceu um critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender reflectir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto. [...] Ora, 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. É o que se extrai da mencionada decisão C-399/23 (Ósoquim), de 6 de Fevereiro de 2024, em termos que são, em tudo, equivalentes aos dos presentes autos: “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 os veículos, quando é 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 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.” [...] 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.” [...] 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 (...).”

Decorre desta jurisprudência que inexistente uma incompatibilidade absoluta ou abstrata do atual regime legal com o disposto no artigo 110.º do TFUE. Ou seja, a mera disparidade entre as tabelas de redução de taxas associadas à componente cilindrada e ambiental não viola

só por si o direito da União, sendo necessário demonstrar, no caso concreto, que a aplicação do regime do ISV atual se traduz no favorecimento da venda dos veículos nacionais.

Ora, apesar de tal disparidade ter sido alegada, a Requerente não a demonstrou no presente processo, pelo que, por aplicação das regras do ónus da prova, a decisão terá de lhe ser desfavorável.

6. Decisão

Atento o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações de ISV contestadas,
- b) Condenar a Requerente nas custas processuais *infra* determinadas.

7. Valor do processo

De harmonia com o 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 Tributária atribui-se ao processo o valor de € 17.192,49.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 9 de fevereiro de 2026,

João Pedro Rodrigues

