CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 455/2026-T

Tema: Tributação da componente ambiental. Emissões efetivas de CO2. Integração num dos métodos de apuramento NEDC e WLTC.

SUMÁRIO:

1. O NEDC, o WLTP e a medição das emissões efetivas são diferentes métodos de determinação dos gases de escape, utilizados para o cálculo das emissões de dióxido de carbono.
2. O artigo 4.º, n.º 2 do CISV prevê que, quando os veículos sujeitos a tributação na componente ambiental em função do nível de emissão de dióxido de carbono, não integrem este elemento no certificado de conformidade, as emissões a considerar como base tributável, são as que resultem de medição efetiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado.
3. Sob pena de violação de lei, o n.º 1 do artigo 4.º do CISV, na redação dada pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, não consente que, para efeitos de tributação da componente ambiental, o resultado de emissões efetivas seja abstratamente remetido para um dos métodos de apuramento nele referidos, WLTP e NEDC, salvo se houver uma norma legal de equiparação das mesmas a um dos métodos.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. V…, com o NIF …, residente na Av. …, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, com a finalidade de obter a declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) pago na admissão de um veículo usado de sua propriedade.

2. Foi o signatário designado como árbitro singular, não tendo as Partes manifestado a intenção de recusar a sua designação. Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Arbitrária (RJAT), na

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 23 de junho de 2026.

3. Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), enquanto parte requerida, foi notificada em 24.06.2026, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso entendesse, solicitar a produção de prova adicional, devendo no mesmo prazo ser remetida cópia do processo administrativo.

4. O pedido de pronúncia foi inicialmente subscrito pelo próprio Requerente, tendo antes da constituição do próprio Tribunal Arbitral, a instâncias dos serviços do CAAD, constituído mandatário.

5. A Requerida veio a apresentar resposta em 11.09.2026, tendo as Partes sido notificadas, em 14.09.2026, para, querendo, apresentarem alegações no prazo de dez dias e sido informadas de que o Tribunal Arbitral iria dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

6. O Requerente veio a apresentar alegações em 25.09.2026 e a Requerida em 08.10.2026.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

7. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente, e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, sendo legítimas, à luz dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

8. O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver nem questões prévias sobre as quais o Tribunal Arbitral se deva pronunciar.

III – DA POSIÇÃO DAS PARTES

Do Requerente

9.1 O Requerente procedeu à introdução no consumo em Portugal de um veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca Mercedes-Benz, do ano de 1985. O referido veículo não dispunha de certificado de conformidade com a indicação das emissões de Certificado Oficial de Conformidade (COC), por se tratar de veículo anterior a tal obrigatoriedade, pelo que foi realizada uma medição efetiva.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

9.2 Ao submeter a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) na plataforma eletrónica da AT, a mesma apenas admitiu a seleção de emissões segundo os ciclos NEDC ou WLTP, não contemplando qualquer opção pela medição efetiva.

9.3 Através do *Helpdes*k da AT expôs a situação tendo sido informado que deveria selecionar uma das opções, como forma de permitir a submissão da DAV, sendo posteriormente efetuada a correção. A componente ambiental foi liquidada com base num valor de CO2 obtido por medição efetiva, tendo sido tratada como se resultasse de ciclos NEDC ou WLTP, tendo o montante assim liquidado sido pago.

9.4 Tendo em seguida apresentado reclamação graciosa e feito sucessivas interpelações à AT, esta limitou-se a reiterar genericamente o disposto no artigo 4.º n.º 2 do CISV, sem nunca indicar a base legal que permitiria aplicar à medição efetiva as tabelas previstas para os ciclos NEDC/WLTP.

9.5 Considera que agiu de boa-fé, em conformidade com as instruções recebidas, e que não existe qualquer norma legal que permita aplicar a tabela do artigo 7.º do CISV a valores obtidos por medição efetiva. A determinação de um valor de CO2 por medição efetiva, nos termos do artigo 4.º n.º 2 não equivale, por si só, à existência de norma de incidência ou de quantificação que permita integrar automaticamente esse valor nas tabelas de tributação previstas para emissões homologadas segundo ciclos NEDC ou WLTP.

9.6 Refere que o legislador delimitou expressamente a incidência da componente ambiental por referência a emissões obtidas segundo ciclos normalizados, não tendo previsto um regime autónomo de tributação aplicável a medições efetivas fora desses referenciais.

A definição da incidência tributária, base tributável e métodos de quantificação do imposto integra matéria de reserva de lei, não podendo ser suprida ou densificada por via interpretativa ou administrativa da AT, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

9.7 Acrescenta que houve uma violação do dever de fundamentação, além de que se suscitam dúvidas quanto à conformidade com o artigo 110.º do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), na medida em que conduz a um tratamento fiscal mais oneroso do veículo importado face a veículos nacionais equivalentes.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

10. Em alegações escritas, o Requerente esclarece o valor da causa, faz uma resenha histórica do sistema de medições do CO2 e tece diversas considerações divididas em dois capítulos: o primeiro sobre matérias que considera que não são determinantes para a resolução da controvérsia, mas respondem a questões suscitadas pela Requerida na referida resposta, e o segundo apresentando um conjunto de argumentos interpretativos, cujo sumário enuncia nos seguintes termos:

1 – O artigo 4.º permite determinar um valor; não determina, por si só, a tabela em que esse valor deve ser tributado.

2 – O artigo 7.º não contém uma tabela neutra de «g/Km».

3 – O verdadeiro problema: 478 g/Km não significa, por si só, 478 g/Km NEDC.

4 – A própria linguagem da Resposta revela a ponte interpretativa que não consta expressamente da lei.

5 – Não cabe ao Requerente prever uma «lacuna».

6 – A finalidade ambiental não pode determinar a tabela aplicável.

7 – O ponto 58 pressupõe precisamente aquilo que deveria demonstrar.

8 – A DAV não prevê a medição efetiva como tipo de teste.

9 – O próprio texto de ajuda da DAV associa NEDC e WLTP à homologação e ao certificado da conformidade.

10 – A indicação «NEDC» foi introduzida para permitir a submissão da DAV e a correção prometida não ocorreu.

11 A própria existência das opções NEDC e WLTP demonstra que o método não é indiferente.

12 – O ponto 64 assenta num pressuposto histórico que carece de demonstração.

13 – O ponto 65 contêm uma afirmação técnica decisiva que não é demonstrada nos autos.

14 – O valor de 479 g/Km, isoladamente, não demonstra o método de ensaio.

15 – A questão da homologação nacional reforça a necessidade de um critério legal bem claro.

Termina com conclusões no sentido de que se mantêm integralmente o pedido de pronúncia arbitral.

Da Requerida

11.1 A Requerida, como questão prévia, suscitou o valor da causa, uma vez que o Requerente não chegou a fazer essa indicação.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

11.2 Em matéria dos factos, a Requerida destacou o preenchimento das inscrições de alguns quadros da DAV, e refere que a liquidação e o cálculo do ISV foram efetuados de acordo com os artigos 7. e 11.º n.º 1 do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), tendo sido aplicados, conforme resulta do quadro R da DAV, as reduções previstas nas rabelas A e D , com referência à componente cilindrada e à componente ambiental, de acordo com as características do veículo.

11.3 Refere que em 19.03.26 o Requerente solicitou a retificação manual da DAV, com a correta classificação do método de determinação de emissões e em 23 e 24 de abril de 2026, através do portal das finanças, apresentou uma reclamação graciosa, que foi objeto de uma informação de serviço no sentido do indeferimento, mas que não chegou a ser objeto de decisão.

11.4 Aludindo à matéria de direito, a Requerida faz um enquadramento legal da questão e transcreve diversas normas constantes do CISV, concretamente dos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 6.º n.º 1, 7.º e, tratando-se de um veículo usado, igualmente do artigo 11.º, do mesmo CISV, concluindo por uma referência ao artigo 103.º da CRP.

11.5 Em análise à argumentação do Requerente, refere que segundo o n.º 1 do artigo 4.º a base tributável é constituída pelos elementos tal como constantes do certificado de conformidade, sendo que, nos termos do n.º 2, quando inexistam valores, as emissões de CO2 são determinadas por medição efetiva em Centro de Inspeção Técnica de Veículos. Em seu entender, esta norma não configura um regime autónomo de incidência, mas antes um critério de determinação da base tributável, permitindo suprir a ausência de valores homologados.

11.6. Salienta que o artigo 7.º manda aplicar duas tabelas distintas em função dos ciclos de ensaio utilizados (NEDC ou WLTP) refletindo diferentes referenciais técnicos de medição de emissões, e tal diferenciação não pode ser interpretada de forma isolada nem descontextualizada do regime geral do imposto, impondo-se uma interpretação sistemática das normas em causa bem como recurso ao elemento teleológico do regime legal, pelo que o valor do CO2 apurado por medição efetiva deve necessariamente ser integrado nos instrumentos de quantificação previstos no artigo 7.º do CISV.

11.7 A medição efetiva não configura um regime autónomo ou alternativo de tributação, consistindo num mecanismo subsidiário de quantificação do mesmo facto tributário, inserido na estrutura unitária do imposto, pelo que, uma vez apurado o valor de CO2 por via da medição

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

efetiva, o mesmo deve ser integrado no sistema de quantificação previsto no artigo 7.º mediante a sua referência ao quadro tabelar aplicável, sob pena de se inviabilizar a tributação da componente ambiental.

11.8 As tabelas funcionam como instrumentos de quantificação do imposto em função de intervalos de emissões, sendo aplicáveis ao valor de CO2 apurado, independentemente do método da sua obtenção, desde que este resulte de mecanismo legalmente previsto.

11.9 Qualquer interpretação em sentido diverso conduziria a uma lacuna funcional do sistema, permitindo excluir da tributação veículos abrangidos pela Tabela A relativamente aos quais não constam da homologação técnica os elementos de tributação vertidos no artigo 4.º, bem como as situações em que o veículo não é titular de certificado de conformidade, não tendo sido essa a intenção do legislador, pelo que, ao contrário do que sustenta o Requerente, não existe qualquer lacuna normativa nem tão pouco qualquer recurso a analogia ou interpretação extensiva proibida.

11.10 Defende que a interpretação do Recorrente, de exclusão da tributação ambiental de veículos sem certificado de conformidade contraria a finalidade ambiental subjacente ao ISV, na sua componente ambiental, e sublinha que excluir da tributação veículos relativamente aos quais não constem as emissões de CO2 na homologação técnica seria contrário à lógica interna do imposto.

11.11 A informação prestada pelos serviços de apoio ao contribuinte, através do *help desk* está correta e conforme com o enquadramento legal aplicável, não existindo quaisquer limitações técnicas da aplicação informática relativamente à DAV.

11.12 Adianta que «O ciclo NEDC foi desenvolvido na década de 80 (1980), sendo o método que seria aplicável à data da matrícula do veículo em causa (1985), pelo que não poderia ser outro o referencial técnico a considerar para efeitos de apuramento das emissões».

11.13 A Requerida acrescenta que o procedimento da medição efetiva do CO2 realizada pelos serviços de inspeção baseia-se no ciclo NEDC, pelo que as alegações referidas nos n.ºs 6 a 9 do PPA, defendendo que a medição efetiva tem um enquadramento diferente das opções NEDC/WLTP e que, por isso não existe base legal para a tributação, não correspondem à realidade, inexistindo violação do princípio da legalidade ou do artigo 103.º da CRP.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

11.14 No que concerne à invocada violação do artigo 110.º do TFUE na sequência das sucessivas alterações legislativas, passou a prever-se a aplicação das mesmas percentagens de redução a ambas as componentes do ISV para efeitos de desvalorização dos veículos usados, deixando, assim, de subsistir, no quadro normativo atual, a diferença de tratamento que esteve na origem deste contencioso, o que esvazia, em termos práticos, a utilidade da controvérsia tal como foi originalmente colocada.

11.15. A Requerida termina, declarando que não existindo qualquer erro imputável aos seus serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido ao Requerente qualquer direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

12.1 Em alegações escritas, a Requerida manteve tudo o que já tinha referido em sede de resposta, quanto aos factos e ao direito aplicável à liquidação impugnada, registando que não foi aditado qualquer tipo de argumento, ou elemento probatório com relevância para a matéria em discussão.

12.2 No mesmo documento, a Requerida refere que, muito embora as alegações escritas não estejam sujeitas a regras formais rígidas, o Requerente fez um uso indevido das alegações para contradizer, especificadamente, mais de 30 artigos da contestação por si apresentada, pelo que as mesmas deverão ter-se por não escritas e ser desconsideradas. Acrescenta que as referidas alegações divergem visivelmente da práxis habitual, assemelhando-se mais, salvo o devido respeito, a uma ficha informativa de um trabalho de outra natureza do que a uma peça processual, contendo inclusivamente referências bibliográficas, anexos, imagens e respetivas legendas, questionando-se a fonte e auxiliares utilizados para a sua elaboração.

IV - DOS FACTOS

13. Face aos elementos constantes dos autos, dá este Tribunal Arbitral como provado, o seguinte:

a) O Requerente admitiu da República Federal da Alemanha o veículo com a marca «Mercedes-Benz», modelo «280 CE», o qual foi objeto da Declaração Aduaneira de Veículos n.º …, de 18.03.2026, que correu termos na Alfândega do ….

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

b) O veículo teve a primeira matrícula em 23.09.1985 e tem como características técnicas uma cilindrada de 2746 centímetros cúbicos e emissões de dióxido de carbono, medidos através de medição efetiva em centro técnico legalmente autorizado, de 478 g/quilómetro.
c) Foi objeto da liquidação de ISV n.º …, no montante de 14 824,16 €, correspondendo 1842,04 € à componente cilindrada e 12 982.12 €. à componente ambiental, o qual foi pago.
d) O Requerente através do Atendimento e-Balcão da AT, entre 19.03.2026 e 26.03.2026 trocou diversas mensagens com a Requerida, no sentido de ver reapreciada a questão, não tendo vista atendida a respetiva pretensão.
e) Em 24.03.2026, o Requerente apresentou reclamação graciosa na Alfândega do …, que elaborou informação de serviço em que propunha o indeferimento, mas que não chegou a ser objeto de indeferimento.
f) A DAV, para efeitos da indicação do CO2 de medição de emissões efetivas em centro técnico legalmente autorizado, admite apenas a opção entre os métodos NEDC ou WLTP.
g) Em 14.04.2026, o Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral.
14. A matéria de facto foi obtida e delimitada a partir da informação prestada pelo Requerente e pela Requerida e pelo processo administrativo por esta enviado.

V - QUESTÃO A DECIDIR:

15. No entendimento do Tribunal Arbitral a questão a decidir respeita a saber se o resultado de medição de emissões efetivas do CO2 no sistema de tributação do CISV pode ser incluído num dos métodos de apuramento nele referidos, WLTP e NEDC.

VI - A LEGISLAÇÃO

16. O artigo 4.º do CISV, sob a epígrafe «Base Tributável», preceitua o seguinte:

«1 - O imposto sobre veículos possui natureza específica, sendo a sua base tributável constituída pelos seguintes elementos, tal como constantes do respetivo certificado de conformidade:

a) Quanto aos automóveis de passageiros, de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela A, a cilindrada, o nível de emissão de partículas, quando aplicável, e o nível de emissão de dióxido de carbono (CO2) relativo ao ciclo combinado de ensaios resultante dos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

testes realizados ao abrigo do 'Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado' (New European Driving Cycle — NEDC) ou ao abrigo do 'Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros' (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure — WLTP), consoante o sistema de testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica; (Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro);

b) Quanto aos automóveis ligeiros de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela B, a cilindrada e o nível de emissões de partículas, quando aplicável; (Redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro);

c) Quanto aos veículos fabricados antes de 1970, aos motociclos, triciclos, quadriciclos e autocaravanas, a cilindrada. (Aditamento da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro).

2 - Quando os veículos sujeitos a tributação em função do nível de emissão de dióxido de carbono não integrem este elemento no certificado de conformidade, as emissões a considerar como base tributável são as que resultem de medição efetiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado.

3 - Para efeitos de aplicação do número anterior, as emissões de CO_2 dos veículos usados, resultantes de medição efetiva por centro técnico legalmente autorizado, cujo valor seja inferior ao constante do certificado de conformidade mais antigo do veículo da mesma marca, modelo e versão, ou, no caso deste não constar de informação disponível, de veículo similar, não são aceites para efeitos fiscais, prevalecendo o valor do certificado.

4 - Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira sempre que não seja possível apurar o valor da medição efetiva de dióxido de carbono relativamente a veículos a que não tenha sido emitido certificado de conformidade, o valor das emissões é calculado tendo em conta o certificado de conformidade mais antigo, da mesma marca, modelo e versão, ou no caso deste não constar, de informação disponível de veículo similar.».

17. O Requerente salienta que o legislador delimitou expressamente a incidência da componente ambiental por referência a emissões obtidas segundo ciclos normalizados, não tendo previsto um regime autónomo de tributação aplicável a medições efetivas fora desses referenciais. Importa, por isso, averiguar o contexto da introdução do fator ambiental na legislação automóvel e o seu desenvolvimento posterior.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

18. A origem da solução legislativa da medição efetiva é encontrada na Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2006, quando o legislador, ainda numa escala reduzida, introduziu as emissões de dióxido de carbono (CO2) como fator de tributação.

O cálculo do Imposto Automóvel (IA) dos veículos automóveis ligeiros de passageiros e de algumas categorias de veículos automóveis ligeiros mistos, novos ou usados, passou a ser efetuado em função dos escalões de cilindrada e das emissões de dióxido de carbono em ciclo combinado de ensaios, constantes das respetivas homologações técnicas ou, no caso de não constarem, resultantes de medição efetiva, consoante o combustível consumido no respetivo sistema de propulsão, enquanto as restantes categorias mantiveram unicamente a tributação em função da cilindrada.

A implementação da norma obrigou à reconfiguração do modelo de declaração de veículos (DAV), e, através do Despacho n.º 11 576/2006 (2.ª série) do Diário da República, o campo 25 passou a ser destinado ao preenchimento das «*emissões de gases de escape CO2*», com a seguinte instrução de preenchimento: «*A preencher apenas nas situações de veículos ligeiros sujeitos à tabela I do IA. Indicar as emissões de dióxido de carbono (CO2), consoante as homologações, ou caso não conste, o resultante de medição efetiva em centro técnico legalmente autorizado*.».

Com a publicação do CISV, em 30 de julho de 2007, esta solução foi transposta, no essencial, para a nova legislação. com algumas alterações ditadas pelos resultados entretanto obtidos.

VII - OS MÉTODOS DE DETERMINAÇÃO DO CO2

19. A medição efetiva das emissões do IA, prevista na Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, no ano da sua implementação, nem sempre se revelou muito fiável, tendo ocorrido situações em que por deficiente utilização dos aparelhos de medição, ou por outras razões, os documentos emitidos pelos centros de inspeção apresentavam medições manifestamente inverosímeis.

Se bem que os procedimentos estejam tipificados e impliquem uma estabilização térmica do motor e a realização de testes de medição a velocidades específicas, em regra, 50 km/h e 70 km/h, durante um certo tempo (não inferior a 10 segundos), findo o qual se verifica a distância percorrida e o valor de gases recolhido. sendo o respetivo resultado, a média aritmética das

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

fases de ensaio, convertida em gramas por quilómetro, os resultados apresentados deixavam dúvidas, pois eram normalmente abaixo do expetável.

Refira-se que a operação deve ser repetida duas vezes para confirmação ou avaliação de divergências.

Embora sem uma base legal explícita, por vezes, as alfândegas recusavam tais valores e ordenavam reinspecções noutros centros de inspeção, que vinham confirmar a improbabilidade da medição efetiva apresentada.

20. Para evitar este tipo de situações, o legislador no âmbito do CISV adotou, como alternativa legal à medição efetiva das emissões de CO2, a regra do valor mínimo de emissão da marca ou de veículo similar, donde o n.º 3 do referido artigo, em que se estabeleceu que, quando o valor fosse inferior ao constante do certificado de conformidade mais antigo do veículo da mesma marca, modelo e versão, ou, no caso deste não constar de informação disponível, de veículo similar, o valor de tais medições não seria aceite, e prevalecia o valor constante do certificado do similar.

21. Após a sua publicação, os n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 4.º nunca sofreram qualquer alteração relativamente à redação inicial, todavia, o mesmo não se pode dizer relativamente à alínea a) do respetivo n.º 1.

Com efeito, houve uma alteração significativa, uma vez que a base tributável, que era constituída pela cilindrada e pelo nível de emissão de dióxido de carbono relativa ao ciclo combinado de ensaios, tal como constantes do certificado de conformidade, a partir da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro. passou a continuar a ser a cilindrada, mas o nível de emissão de dióxido de carbono (CO2) passou a ser considerado a partir do ciclo combinado de ensaios resultante dos testes realizados ao abrigo do *'Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado'* (New European Driving Cycle — NEDC), ou ao abrigo do '*Procedimento Global de Testes Harmonizados de Veículos Ligeiros'* (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure — WLTP), consoante o sistema de testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica.

Como já se referiu, o n.º 2 não chegou a ter qualquer alteração, e para o caso de inexistir informação sobre o nível de emissões de CO2 nos certificados de conformidade, a norma prevê

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

que a base tributável seja constituída pela medição efetiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado.

22. No âmbito dos veículos objeto de uma receção comunitária na aceção da Diretiva europeia 70/156/CEE do Conselho , de 6 de fevereiro, respeitante à aproximação das legislações dos Estados membros relativos à receção dos veículos a motor e seus reboques, por força da diretiva 80/1268/CEE, o número de gramas de dióxido de carbono emitido por quilómetro (CO2) e o consumo de carburante dos veículos a motor pelo veículo automóvel era o medido no decurso de um ciclo de ensaio simulando os modos de condução urbano e extra urbano.

A legislação em que se apoiava, designadamente, a determinação dos consumos de combustível, chamado de *Novo Ciclo de Condução Europeu (NEDC),* como salienta a Requerida, foi desenvolvido nos anos oitenta do século passado, e tinha por base a recolha de informação pelos fabricantes em ambiente de laboratório segundo um modelo de condução teórico.

23. Contudo, com a inovação tecnológica dos sistemas motorizados e com a crescente pressão das organizações ambientais e das metas estabelecidas em termos de redução das emissões poluentes, concluiu-se que o modelo adotado já não correspondia às exigências de rigor na determinação dos consumos, mas sobretudo das próprias emissões, pelo que em 2017 a União Europeia adotou legislativamente um novo método de os fabricantes determinarem os dados técnicos dos veículos, denominado *Procedimento Mundialmente Harmonizado de Testes a Veículos Ligeiros* (WLTP). baseado em testes realizados em ambiente de condução real e em múltiplas áreas geográficas, essencialmente identificados com a efetiva condução citadina, mas também com ambientes menos convencionais.

O ciclo de condução WLTP contempla quatro momentos na condução com diferentes médias de velocidade: baixa, média, alta e muito alta, em área urbana, suburbana, estradas principais e secundárias e autoestradas, em ambientes mais próximos das temperaturas dos países europeus Cada momento integra, por seu turno, fases de imobilização e de arranque e travagem mais enérgicas, e tem em conta também as características intrínsecas dos tipos de veículo, distinguindo entre versões mais motorizadas e mais robustas e versões mais leves.

24. Os compromissos mundiais a nível do ambiente por parte dos países signatários podem assim ser escrutinados com maior rigor, uma vez que, subjacente a esse cálculo, há uma forma

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

padronizada de ciclo de testes global determinado efetuado a partir de diversas regiões do globo, em que os valores de consumo de combustível e de emissões de substâncias poluentes são muito aproximados ao efetivamente verificado.

Devido a todas estas melhorias, o WLTP fornece uma base muito mais precisa para calcular o consumo de combustível e as emissões de um veículo. Isso vai garantir que as medições laboratoriais reflitam melhor o desempenho em estrada do mesmo.

Não obstante, sem pôr em causa o WLTP, no espaço europeu correm atualmente já testes ainda mais avançados de apuramento de emissões de condução reais, o chamado RDE.

25. Os Regulamentos (UE) 2017/1151 e 2017/1154 da Comissão, estabeleceram que a partir de 1 de setembro de 2017, os novos modelos de automóveis introduzidos pela primeira vez no mercado passassem a ser submetidos a testes de emissões mais fiáveis e recentes em condições reais de condução. devendo os fabricantes solicitar aprovações de WLTP. Este regime passou a ser aplicável a praticamente todos os novos registos de veículos a partir de setembro de 2018. Estes regulamentos integraram variados aspetos da Diretiva 2007/46/CE, que tinha tornado obrigatória a homologação obrigatória para todas as categorias de veículos completos, adotando os princípios das homologações de terceiros e do reconhecimento mútuo, segundo o qual, antes de ser colocado no mercado, o tipo de veículo é testado por um serviço técnico nacional em conformidade com a legislação.

A autoridade nacional de homologação emite, então, a homologação («certificado CE») com base nesses testes e o fabricante passa a poder efetuar um pedido de homologação em qualquer país da UE.

Os requisitos técnicos estão dispersos por legislação vária da UE e comportam obrigações ambientais, tais como, medidas normalizadas de emissões de CO_2, limites de emissões poluentes, consumo de combustível e potência do motor ou emissões de ruído do veículo.

26. Foi só a partir de 1 de janeiro de 1996 que, para os veículos matriculados pela primeira vez, nos países da União Europeia, a questão da menção das emissões de dióxido de carbono nos certificados de conformidade, se tornou obrigatória, pelo que, para efeitos de tributação, nos veículos matriculados anteriormente a essa data, o legislador sentiu necessidade de recorrer à informação proveniente das medições efetivas, realizadas em centros de inspeção devidamente autorizados.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Refira-se que, mesmo atualmente, há casos em que o Certificado de Conformidade (COC), nem chega a existir, dado que os fabricantes, normalmente de países terceiros, caso dos Estados Unidos da América, Japão ou Coreia do Sul produziram os veículos para serem comercializados especificamente em territórios fora do mercado europeu, onde não vigoram as exigências ambientais e de segurança do espaço comunitário europeu, pelo que, apenas pontualmente, em casos de mudança de residência ou algum comércio marginal, ocorrem situações de veículos recentes sem certificado.

27. O COC é o documento que relaciona um determinado veículo, a uma certa homologação do modelo e é emitido pelo fabricante do veículo, sendo uma espécie de bilhete de identidade do veículo. Para além do número de chassis, nele consta a marca, modelo, variante e versão, e no que respeita especificamente aos dados para tributação, os dados do motor relativos à cilindrada e a norma de emissões e valores de CO2.

Por seu turno, a homologação corresponde ao processo de aprovação de um determinado modelo à luz das exigências comunitárias em matéria técnica e de ambiente.

VIII – APRECIAÇÃO JURÍDICA

28. A retrospetiva que se deixou exposta auxilia a interpretar a forma como, tendo em conta a aproximação de legislação e a livre circulação de mercadorias, os veículos podem ser introduzidos no consumo nos diversos países da União Europeia e são sujeitos a tributação.

Refere a Requerida que o artigo 7.º ao estabelecer duas tabelas distintas em função dos ciclos de ensaio utilizados (NEDC ou WLTP) reflete diferentes referenciais técnicos de medição de emissões, e tal diferenciação não pode ser interpretada de forma isolada nem descontextualizada do regime geral do imposto, impondo-se uma interpretação sistemática das normas em causa bem como recurso ao elemento teleológico do regime legal, pelo que o valor do CO2 apurado por medição efetiva deve necessariamente ser integrado nos instrumentos de quantificação previstos no artigo 7.º do CISV. sob pena de se inviabilizar a tributação da componente ambiental.

29. Tal asserção teria validade se o próprio legislador tivesse estabelecido uma regra de equiparação, de que o valor das medições efetivas é, para todos os efeitos, remetido pata um dos métodos de medição, que deveria identificar, o que não sucedeu, uma vez que o conteúdo

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do preenchimento do campo respetivo da DAV fica na disponibilidade do sujeito passivo, que pode optar por um ou por outro método, pelo que a consequência a que alude a Requerida será precisamente a inviabilização da componente ambiental.

No caso do veículo do Requerente, as alterações introduzidas na alínea a) do artigo 4.º do CISV quanto à aplicabilidade dos métodos de medição do NEDC e do WLTP, no entender do Tribunal Arbitral, não derrogaram a aplicabilidade dos restantes números, e muito em especial do n.º 4, previsto por não haver cobertura suficiente em termos de centros autorizados para efetuar medições efetivas, nas diversas ilhas que compunham as Regiões Autónomas.

Assim, a norma da medição efetiva está em vigor, com todas as consequências que daí advêm, designadamente a possibilidade da Administração Fiscal lhe poder opor um nível de emissões diferente, extraído a partir de um certificado de conformidade de referência.

30. Os declarantes, em face do valor das medições que são realizadas nos centros de inspeção, não sabem, nem tem que saber, se o referido valor é superior ou inferior ao de outro veículo antigo com características semelhantes, pelo que a responsabilidade de averiguar se o mesmo respeita o preceito legal de não ser inferior ao de veículo da mesma marca, modelo e versão cabe aos serviços da AT, os quais, confrontados com as referidas medições, deverão procurar na informação constante do seu acervo documental informático, o chamado Sistema de Fiscalidade Automóvel (SFA), se foi declarado modelo de antiguidade semelhante ou próxima e verificar se as mesmas não excedem os valores de emissões destes últimos.

É um ónus da Administração Fiscal que, para o efeito, dispõe dos instrumentos necessários para tal verificação, uma vez que a lei não prevê que o interessado, com a apresentação do documento com as emissões efetivas junte um documento emitido pelos representantes das marcas a atestar que as referidas emissões podem ser aceites, pois são inferiores ao de veículo semelhante da mesma marca, aliás, inaplicável, se a comparabilidade tivesse de ser efetuada com um veículo similar, mas de outra marca.

Não é que os representantes oficiais das marcas estejam totalmente excluídos do procedimento de importação no caso de não existir COC e se tenha de recorrer à homologação individual, mas a sua intervenção decorre no âmbito das aprovações pelos serviços rodoviários que carecem de uma certificação do representante da marca relativamente a certos elementos preenchidos em formulário pelo importador.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

31. Uma nota para referir que, em função do decurso do tempo, se trata já de situações excecionais, pois é necessário que, pelo menos, um veículo tenha trinta anos de antiguidade, ou seja, tenha sido fabricado em data anterior a 1996, para que o referido método possa vir a ser utilizado.

De qualquer modo, a questão continua a ter relevância nalguns Estados-membros, - por exemplo, a taxa de circulação belga sobre os veículos automóveis prevista no artigo 97 ter do *«Code des taxes assimilés aux impots sur les revenus»,* (Décret-programme du 12 Déc 2014 (MB, 29.12.2014), tem uma solução automática, uma vez que presume que essa taxa seja calculada segundo uma fórmula em que o consumo de gasóleo no ciclo combinado por litro por 100 Km seja multiplicado por 26,4, ou seja, no caso do veículo do Requerente, as emissões de CO2 corresponderiam a um consumo de gasóleo de 18,1 litros por cada 100 quilómetros (se fosse a gasolina o fator seria 23,9).

Com efeito, há uma relação entre o consumo de combustível, variável se for gasóleo ou gasolina, e a quantidade de dióxido de carbono que é produzida. Todavia, estes valores podem agravar-se se o veículo já for relativamente antigo, em que os componentes do veículo começam a apresentar desafinações, pelo que é normal as medições efetivas serem superiores às de veículos similares com CO2 estabelecidos em fábrica.

32. A AT, face aos pedidos de esclarecimentos apresentados pelo Requerente, que tinha um prazo apertado para apresentar a DAV, sob pena de se sujeitar ao pagamento de uma coima, em *mails* de 23.03.2026, 25.03.2026 e 26.03.2026, 27.03.2026 e 30.03.2026 respondeu invariavelmente nos seguintes termos: *«Conforme já indicado a base legal mantêm-se a anteriormente referida. Nos termos do artigo 4.º, n.º 2 do CISV, caso o veículo não possua certificado de conformidade com indicação do valor de CO2, será necessário submetê-lo a uma medição efetiva para determinação desse valor num Centro de Inspeções de Veículos (CITV). O valor de CO2 apurado no centro de inspeções será o considerado para efeitos de cálculo do imposto devido».*

Da resposta enviada pela AT concluiu o Requerente em *mail* de 26.03.2026, que «*conforme resulta do próprio formulário da DAV o sistema apenas permite a seleção de NEDC ou WLTP, não contemplando a medição efetiva, o que obrigou ao preenchimento desajustado à realidade*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do veículo para efeitos de submissão. Tal circunstância não pode justificar a aplicação de um regime sem base legal».

33. O Tribunal Arbitral subscreve esta conclusão.

O sistema informático da AT está concetualizado em função das alterações legais introduzidas pela Lei 71/2018, de 31 de dezembro, tendo-se procedido, por via administrativa, a partir da aprovação das regras de preenchimento da DAV, à eliminação da tributação da medição efetiva das emissões e à sua integração num dos dois métodos.

34. A alteração legal, refere-se ao nível de emissão de dióxido de carbono (CO2) relativo ao ciclo combinado de ensaios resultante dos testes realizados ao abrigo do NEDC ou ao abrigo do WLTP, consoante o sistema de testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica. Todavia, as medições efetivas são simples medições e não ciclos combinados de ensaio, por natureza menos rigorosas (donde o legislador ter sentido necessidade de introduzir o certificado de conformidade mais antigo). Aliás, ainda que não tenha apresentado provas, o Requerente referiu na reclamação graciosa que as medições tinham sido efetuadas em centro técnico na região de Leiria em dia de condições atmosféricas particularmente difíceis.

O Tribunal Arbitral considera que deveria ter havido uma expressa equiparação das medições efetivas, a um dos métodos, em princípio, o NEDC, sistema mais contemporâneo da primeira matrícula do veículo e tendencialmente mais favorável do que o WLTP, ou seja, «*de lege ferenda*» «Quando os veículos sujeitos a tributação … por centro técnico legalmente autorizado, sendo equiparadas, para efeitos de tributação na componente ambiental, aos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado», e não se ter limitado a estabelecer uma remissão e deixar na disponibilidade do sujeito passivo a opção por um ou por outro.

35. Essa equiparação não foi feita, pelo que a redação do n.º 1 não suprimiu a redação do n.º 2, cujo conteúdo se mantêm vigente.

A liquidação a que foi sujeito o veículo do Requerente enferma de ilegalidade, pois não teve a base legal adequada para que a mesma se realizasse.

Pode admitir-se ter tido um propósito objetivo de simplificação da tributação de casos já manifestamente residuais, mas se o objetivo foi este último, o legislador deveria ter conjugado

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

os n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do CISV, ou então optar pelo uso de uma fórmula semelhante à da lei belga, fórmula aliás generalizadamente aplicada nos meios técnicos.

36. Por outro lado, embora o veículo do Requerente não esteja abrangido pela projeção de tal entendimento a nível do Imposto Único de Circulação, uma vez que pertence à categoria A, definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, a redação do ISV é suscetível de ter implicações e projetar ilegalidade na tributação dos veículos da categoria B, uma vez que, segundo a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIUC, a base tributável remete para a mesma solução adotada no ISV, e, como já se deixou referido, existem veículos saídos de fábrica a partir de 2007 que não possuem certificado de conformidade.

37. A Requerida nas suas alegações fez notar que as alegações do Requerente divergiram substancialmente da práxis habitual, assemelhando-se mais a uma ficha informativa de um trabalho de outra natureza do que a uma peça processual.

O Tribunal Arbitral não as dá por não escritas, como foi requerido, mas pela sua estrutura, independentemente do mérito ou demérito do seu conteúdo, considera-o um documento menos convencional.

38. Em conclusão, o artigo 4.º, n.º 2 do CISV prevê que, quando os veículos sujeitos a tributação na componente ambiental em função do nível de emissão de dióxido de carbono, não integrem este elemento no certificado de conformidade, as emissões a considerar como base tributável, são as que resultem de medição efetiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado.

Todavia, na interpretação do n.º 1 do artigo 4.º do CISV, na redação dada pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, para efeitos de tributação da componente ambiental, a menos que haja uma norma legal expressa de equiparação das mesmas a um dos métodos, ocorre violação de lei quando o legislador se limita a estabelecer uma mera remissão dos resultados das emissões efetivas para o WLTP e NEDC, segundo a opção do importador do veículo.

39. Em face dos fundamentos e do sentido decisório da Decisão Arbitral, deixa de ter interesse processual a apreciação da questão invocada pelo Requerente, de o ato tributário se encontrar desconforme com a interpretação decorrente do artigo 110.º do TFUE.

IX – JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

40. Relativamente à questão dos juros indemnizatórios, afirma a Requerida que não existindo qualquer erro imputável aos seus serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido ao Requerente qualquer direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária «*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento ou dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*.».

Em rigor, não existe qualquer erro imputável aos serviços da AT na liquidação do tributo, que foi efetuada a partir do preenchimento de um formulário em suporte informático, que está de acordo com o preceituado na lei.

O erro não está no intérprete da lei que fez uma transposição correta para o ambiente fiscal do texto legislativo, mas no próprio legislador que, pretendendo tornar mais escorreita a tributação destas situações, notoriamente residuais, pois visam automóveis com mais de trinta anos de antiguidade, não soube conjugar as diversas disposições legais que concorrem para a sua tributação, remetendo as emissões efetivas para um dos métodos de testes de ensaio, deixando a opção na disponibilidade do sujeito passivo, quando as medições de emissões efetivas não são testes de ensaio, por natureza desenvolvidas em condições de laboratório.

Sucede que os juros indemnizatórios são uma forma de reconstituir o património financeiro do sujeito passivo pela ilegalidade do ato que sofreu e, tal como os juros compensatórios impedem a Administração Fiscal de sofrer prejuízos em resultado de incumprimentos tributários legalmente estabelecidos, também os juros indemnizatórios a sobrecarregam, quando existe vício que afeta a sua legalidade.

Tendo o ato sido praticado em nome e em favor do Estado, por força do artigo 22.º da CRP, e sendo civilmente responsável, a ela cabe suportar esse prejuízo, na base dos princípios subjacentes à responsabilidade civil extracontratual do Estado.

X - DECISÃO

41. Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

a) Julgar procedente a impugnação da liquidação e, em consequência, anular parcialmente a liquidação na parte correspondente à componente ambiental, em conformidade com o pedido de pronúncia.
b) Determinar a restituição ao Requerente, pela Requerida, do montante indevidamente pago, no valor de 12 982,12 (doze mil novecentos e oitenta e dois euros e doze cêntimos).
c) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios e nas custas processuais.

XI – VALOR DO PROCESSO

42. Em conformidade com os artigos 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária é fixado como valor do processo a quantia de 12 982,12 euros, montante indicado pelo Requerente e não contestado pela Requerida.

XII - CUSTAS

43. Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em 918 €, (novecentos e dezoito euros) a cargo da Requerida.

Lisboa, 13 de outubro de 2026

O Árbitro Singular
António Manuel Melo Gonçalves

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt