

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 156/2025-T

Tema: ISV – Legalidade da tabela de redução do imposto na admissão de veículos usados. Ineptidão do pedido de pronúncia

SUMÁRIO:

1 – A depreciação do valor real dos veículos usados na admissão em território nacional não implica que obrigatoriamente tenha de ser efetuada uma avaliação ou prova pericial de cada veículo, podendo a mesma ser calculada em termos gerais e abstratos por meio de uma tabela com percentagens de redução do imposto que recaí sobre veículo novo similar, sendo, todavia, necessário que, em caso de o sujeito passivo não se conformar com os respetivos resultados, haja a possibilidade legal de os poder contestar de forma fundamentada em sede administrativa ou judicial.

2 – É inepto o pedido de pronúncia arbitral em que, com base em supostas conclusões de um relatório de inspeção dos serviços tributários à cobrança do IVA, o sujeito passivo, sem juntar documento comprovativo ou prestar qualquer explicação sobre a construção de novas bases tributáveis para efetivar o pedido de revisão dos atos tributários, pretende afastar a aplicação da tabela de reduções do ISV constantes do artigo 11.º, n.º 1 do CISO utilizada na admissão de veículos com anos de uso, sendo ininteligível a forma como determinou a importância económica do pedido e as causas que o levaram a considerar outros concretos valores de imposto na admissão dos mesmos, nuns para mais, noutros para menos, em detrimento dos que foram apurados com base na legislação em vigor.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. **A... UNIPESSOAL, LDA**, com o número fiscal..., e sede na Rua ..., n.º ...-... Charneca da Caparica, vem, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro e ao abrigo do artigo 102.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), impugnar o indeferimento expresso do pedido de revisão de um conjunto de atos tributários relativos à liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) que recaiu sobre a admissão de um conjunto de veículos usados por si admitidos e introduzidos no consumo provenientes de diversos países da União Europeia, nos termos e com os fundamentos, que adiante se enunciam.
2. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 27.02.2025, e visa a anulação dos atos de liquidação do ISV praticados pelos Diretores das Alfândegas do Jardim do Tabaco (34), Peniche (1) e Alverca (1) e pelo Chefe da Delegação Aduaneira da Figueira da Foz (6) na admissão de veículos usados, proveniente da Estados Membros da União Europeia, requerendo a restituição da quantia cobrada em excesso, no montante que totaliza 20 829,67 €.
3. Nos termos do disposto no artigo 11.º n.º 1, alínea c) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) constituiu o Tribunal Arbitral Singular em 30.04.2025.
4. Nesta mesma data, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada, enquanto parte requerida, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, remeter cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
5. Nessa resposta, em 03.06.2025, a Requerida suscitou as exceções da falta de mandato da Requerente e da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e defendeu-se por impugnação, sustentando a legalidade da liquidação efetuada, tendo concluído pelo pedido de improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por infundado e não provado. Na mesma ocasião juntou cópia do processo administrativo.
6. Considerando que a Requerida invocou exceções que comprometem o desenvolvimento normal do processo, o Tribunal Arbitral, em 04.06.2025, notificou a Requerente para, querendo, no prazo de trinta dias, regularizar, se for o caso, a falta de mandato, e se pronunciar, sobre a exceção da ineptidão do pedido, tendo a mesma vindo a responder em 04.07.2025.
7. Em 06.07.2025, o Tribunal Arbitral notificou as Partes de que dispensava a reunião a que se refere o artigo 18.º, n.º 1 do RJAT, uma vez que os factos estavam estabelecidos e estava em

causa apenas uma questão de direito, tendo sido concedido um prazo de dez dias, a correr sucessivamente, para, facultativamente, a Requerente e a Requerida alegarem, tendo sido anunciado como prazo limite para a prolação do despacho a data de 30.09.2025.

8. Em 17.07.2025, a Requerente alegou, tendo reiterado e ampliado os fundamentos já invocados no articulado anterior.

Em 02.09.2025, a Requerida apresentou as suas alegações, tendo reiterado a improcedência do pedido arbitral, pelas razões enunciadas na resposta já apresentada, designadamente nos artigos 15.º a 31.º da respetiva resposta, e rebatendo a legitimidade da representação da Requerente concluindo pelo pedido de absolvição da instância.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

9. 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.

10. Face à posição das Partes e à matéria de facto apurada sobressaem questões prévias que requerem a apreciação do Tribunal Arbitral, designadamente a questão de se estar, ou não, face a uma situação de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

III – DA POSIÇÃO DAS PARTES

11. A REQUERENTE, a fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, no essencial, diz o seguinte:

11.1. Como questão prévia, refere que apresentou um pedido de revisão dos atos tributários relativos ao ISV de veículos importados respeitantes aos anos fiscais de 2021 e 2022, cuja liquidação se processou em conformidade com o artigo 11.º, tabela A do CISV então em vigor, e cujo pagamento efetuou, o qual foi expressamente indeferido pela AT.

11.2.1. Sob a epígrafe «Factos» refere que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se no sentido de que não é admissível em sede de ISV tratar de forma distinta a componente ambiental e a componente cilindrada dos veículos usados adquiridos no território da União Europeia.

11.2.2. Mais refere que foi objeto de uma ação de inspeção da AT que resultou na elaboração de um relatório cujas conclusões aceitou, dando origem à liquidação adicional de IVA, tendo-

se recorrido a métodos indiciários, cujos valores apurados vincularam tanto o sujeito passivo como a AT, constituindo o relatório de inspeção prova bastante dos factos alegados.

11.3 A partir da transcrição de excertos dos acórdãos do TJUE (8ª Seção), n.º C-349/22, de 16 de novembro de 2023 e C-399/2023, de 6 de fevereiro de 2024, invoca o primado do direito comunitário, para sustentar que a AT não pode escudar-se numa presunção de conformidade sem proceder a uma análise concreta dos efeitos práticos da norma nacional face à proibição do artigo 110.º do TFUE, que visa impedir uma tributação discriminatória de bens importados.

11.4 No seu entender, compete à AT o dever de demonstrar de forma cabal que o método de cálculo do ISV não resulta numa tributação mais onerosa para os veículos importados face aos veículos similares nacionais. O ónus da prova dos factos constitutivos do direito tributário recai sobre a AT, conforme o disposto no artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT).

A omissão desta demonstração põe em causa a validade das liquidações traduzindo-se numa violação da neutralidade fiscal imposta pelo Direito da União Europeia, e tem como consequência a anulação do ato tributário.

11.5 Invocando o Acórdão do STA n.º 71/23.1BALSB, de 23 de junho de 2024, considera que tal entendimento reforça a necessidade de uma análise casuística e demonstra que, no presente caso, a tributação aplicada continua a resultar numa carga fiscal desproporcional sobre veículos usados importados, em violação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), pelo que o ato tributário deve ser revisto e o ato de indeferimento ser substituído por uma decisão que reconheça a violação do artigo 110.º do TFUE.

11.6 O fundamento da AT para o indeferimento do pedido consiste na alegada falta de prova por parte da requerente, afirmando que «não foram apresentados elementos/documentos de prova que fundamentem os factos alegados», mas em bom rigor, não pode a AT afirmar que um princípio vale para a tributação do IVA e simultaneamente negar-lhe aplicabilidade para o ISV. O princípio da coerência e da boa-fé impede que a AT adote um posicionamento contraditório em situações idênticas, sob pena de violação do princípio do *venire contra factum proprium* que veda o abuso da posição jurídica anteriormente assumida.

11.7 A aplicação de métodos indiretos de tributação deve ser sempre uma medida subsidiária e de último recurso, conforme tem sido reiterado na jurisprudência arbitral, reafirmando que no caso *sub judice* não está em causa a determinação da matéria coletável, mas sim a aplicação

injustificada de métodos indiretos, sem que a AT tenha demonstrado tal necessidade ou fundamentado devidamente a impossibilidade de um apuramento direto.

11.8 O controlo jurisdicional da legalidade da liquidação do ISV, nomeadamente quanto à aplicação de métodos indiretos, não pode ser excluído sob pena de se inviabilizar a fiscalização de atos administrativos arbitrários, não podendo a AT utilizar a invocação genérica da sua vinculação aos tribunais como um mecanismo de exclusão do escrutínio jurisdicional.

11.9 O controlo dos métodos utilizados pela AT deve ser feito sob o prisma da legalidade e proporcionalidade, nomeadamente na aferição da necessidade de aplicação de métodos indiretos, sendo vedado à AT utilizá-los quando existam elementos suficientes para uma determinação direta e exata do imposto devido, pelo que a AT não pode invocar um compromisso administrativo para impedir a revisão de um ato tributário ilegal, sob pena de se desviar da legalidade estrita que deve nortear a sua atuação.

11.10 Conclui com o pedido de anulação do ato tributário impugnado, com o ressarcimento dos valores pagos indevidamente a título de ISV, acrescido de juros moratórios e a abstenção da AT de proceder a futuras liquidações em violação dos preceitos do Direito da União Europeia, sob pena de nova impugnação e responsabilidade por danos causados.

11.11 Para efeitos probatórios juntou um documento em que pretende demonstrar a forma como determinou o cálculo do imposto a devolver e juntou cópia das DAV objeto do litígio.

12 Em alegações facultativas, referiu que a «liquidação, conforme amplamente demonstrado, está ferida de ilegalidade, porquanto assente numa metodologia padronizada, cega às especificidades do veículo em causa e alheia à sua condução material e valor de mercado, um claro atropelo aos princípios da justiça tributária.». Acrescenta que «A AT ignorou, de forma deliberada, a obrigação de avaliar casuisticamente as circunstâncias do veículo tributado, preferindo aplicar critérios abstratos e desprovidos de sensibilidade técnica e jurídica, violando, com isso, as exigências do artigo 110.º do TFUE.».

Por outro lado, reafirmou a correção da representação processual, concluindo que se impõe a total improcedência da exceção da falta de mandato e a procedência integral do pedido de pronúncia arbitral.

13. Por seu turno, a **REQUERIDA** em resposta ao pedido de pronúncia arbitral, defendeu-se por exceção e por impugnação.

13.1 Em termos de defesa por exceção, suscita a questão da falta de mandato, uma vez que foi junta uma procuração forense para representar a Requerente por pessoa que não dispõe de poderes para o fazer, uma vez que juridicamente não é o gerente da sociedade.

Por outro lado, o pedido de pronúncia não cumpre os requisitos do disposto no n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, pois pese embora junte 42 DAV não se consegue descortinar a causa de pedir sendo confuso, não se conseguindo descortinar quais as liquidações contestadas nem como foi alcançado o valor da utilidade económica do pedido, nem como efetuou os cálculos constantes da tabela que juntou em sede de revisão oficiosa, desprovidos de qualquer matéria factual.

A não serem corrigidas tais deficiências, em causa está a exceção dilatória da falta de constituição de mandatário judicial e a ineptidão do próprio pedido de pronúncia arbitral.

13.2 Em termos de defesa por impugnação, a Requerida afirma que sem prejuízo do que deixou expresso em matéria de exceção, junta cópia do processo administrativo referente ao pedido de revisão oficiosa apresentado na Alfândega do Jardim do Tabaco e as declarações aduaneiras de veículo (DAV) desta alfândega, uma da Alfândega de Alverca, e outra da Alfândega de Peniche.

13.3 A Requerida, em termos de direito, a par de enunciar as regras de vários Capítulos do CISV que subjazem à instituição do ISV, salientando, designadamente, os artigos 2.º, 3.º 5.º 6.º 17.º, 20.º n.º 1 e 27.º e, transcreve os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 11º do CISV, que regulam a tributação da admissão de veículos usados, em matéria da sua aplicação aos factos, bem como o artigo 103.º, da Constituição da República Portuguesa (CRP), referente ao «Sistema Fiscal».

Refere que se encontra sujeita ao princípio da legalidade tributária prevista no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), o que determina a sua vinculação à lei, pelo que não pode, sob pena de cometer uma ilegalidade, desobedecer às normas legais pré-existentes, devendo este princípio ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são vedadas as atuações administrativas que contrariem a lei.

Anota que não existe qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária relativamente ao artigo 11.º do CISV, na nova redação dada pelo artigo 391.º, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

13.4 No acórdão de 2 de setembro de 2021, processo C-169/2020 do TJUE estava em causa o facto de o legislador nacional não aplicar qualquer desvalorização à componente ambiental, à semelhança do que se encontrava previsto para a componente cilindrada mas com a nova

redação dada pela Lei n.º 75-B/2020 foi ultrapassada tal ilegalidade e a desconformidade com o direito comunitário, e tal entendimento não resulta igualmente da recente jurisprudência do TJUE, vertida no acórdão do processo C-169/20.

13.5 No sentido da conformidade da redação do artigo 11.º com o direito comunitário, no âmbito arbitral pronunciaram-se as decisões proferidas nos processos n.ºs 350/2021-T e 290/2021-T e 349/2022-T, de que transcreve alargados excertos.

Como se refere na recente decisão arbitral prolatada no processo 1135/2024-T, «cabe ao Requerente provar que a diferente desvalorização do ISV nas componentes cilindrada e ambiental é desconforme com o direito comunitário em razão de ter excedido o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.».

13.6 A Requerente, discordando dos montantes apurados apresenta, sem mais, uma mera tabela com cálculos, sem sequer apresentar qualquer método de avaliação a que tenha recorrido, nem sequer ao método de avaliação previsto no n.º 3 do artigo 11.º. da Lei n.º 22-A/2007.

13.7 Sobre a conformidade da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, pronunciou-se o TJUE no processo C-399/23 (processo Ósoquim), no sentido de que «O artigo 110.º do 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 á componente ambiental 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».

13.8 Na subsequente densificação efetuada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo vertida no acórdão de 24.04.2024, proferido no processo 25/23.8 BALSb, concluiu-se do seguinte modo:

«(...)

Assim sendo, importa apenas concluir no sentido da anulação da decisão arbitral recorrida

III CONCLUSÃO

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 do imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.

IV DECISÃO

Nestes termos, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal em, tomando conhecimento do mérito do presente Recurso, conceder provimento ao mesmo e anular a decisão arbitral recorrida.»

13.9 Na senda do referido acórdão do STA, para aquilatar da eventual desconformidade do direito nacional com o direito da União Europeia não basta à Requerente, para fundamentar a ilegalidade da liquidação fundada na violação do artigo 110.º do TFUE, alegar as diferentes percentagens aplicadas à componente cilindrada e à componente ambiental, impendendo sobre ela a prova de que, de facto, no caso concreto, o imposto incidente sobre o veículo objeto de legalização fiscal em território nacional é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, conducente a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.

13.10 Refere que nem em sede de audição prévia nem nos presentes autos a Requerente apresentou informação de suporte comprovativa dos factos alegados, alegando simplesmente que «a tributação aplicada continua a resultar numa carga fiscal desproporcional sobre veículos usados importados» e que a AT não pode exigir a prova desse facto, sendo que a jurisprudência do STA está assente e é uniforme, cabendo ao sujeito passivo do ISV a demonstração de que o ISV incidente sobre os veículos objeto do PPA é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

13.11 Especificamente sobre a alegada falta de fundamentação da AT refere que no caso dos autos se encontra clara e expressamente previsto na lei os cálculos efetuados para o seu apuramento, já que os mesmos constam das DAV, os quais foram efetuados de acordo com os elementos declarados pela própria Requerente, não existindo, assim, qualquer vício de falta de fundamentação dos atos tributários alegadamente impugnados ou do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

13.12 Sobre o alegado recurso injustificado aos métodos indiretos na liquidação do ISV, estranha tal referência, uma vez que foi a própria Requerente que forneceu os elementos que serviram para o cálculo do imposto.

13.13 Relativamente á questão do pedido de restituição de quantia certa, menciona a Requerida que compete ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º n.º 1), não lhe competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes e cálculo do imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de atos de liquidação de ISV, sendo tal tarefa da competência das alfândegas ou delegações aduaneiras.

13.14 Finalmente sobre o pedido de pagamento de juros de mora, eventualmente a referir-se ao pagamento de juros indemnizatórios, refere a Requerida, em consonância com abundante e consolidada jurisprudência do STA, que caso o Tribunal Arbitral se decida pela anulação parcial das liquidações, tendo a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa sido proferido em 04.12.2024 e o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 17.02.2025, isto é antes de decorrido o prazo de uma ano, não se verifica o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

14. Em alegações facultativas, refere a Requerida que não foi produzida prova, não foram alegados factos nem especificados de modo a ser identificada a causa de pedir, sustentando que continua a carecer de aperfeiçoamento por ininteligência do articulado do pedido. Contrariamente ao que a Requerente pretende fazer valer todas as liquidações e o seu cálculo seguiram os termos legais, o que contribui para o argumento da ineptidão do pedido de pronúncia. Por outro lado, reafirma a verificação da exceção da falta de advogado, por ter sido nomeado por pessoa não gerente de direito.

IV - DOS FACTOS

15. Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá este Tribunal Arbitral como provado, face aos elementos constantes dos autos, os seguintes factos:

15.1 A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objeto social a importação e o comércio de veículos automóveis.

15.2 A Requerente, nos anos de 2021, 2022 e 2023, procedeu à admissão de um conjunto de veículos provenientes de Estados-membros da União Europeia, tendo para o efeito apresentado

as Declarações Aduaneiras de Veículos (DAV) em estâncias aduaneiras que liquidaram e cobraram o ISV, que a seguir se discriminam:

Na Alfândega do Jardim do Tabaco:

A - Com data de aceitação em 22.04.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo F1X, com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica. atribuída pela primeira vez em 26.01.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/... em 22.04.2021, no montante de 1811,48 €, o qual foi pago.

B – Com data de aceitação em 20.06.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo UKL-L, com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 108 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica. atribuída pela primeira vez em 28.09.2016, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/..., em 20.08.2021, no montante de 2042,46 €, o qual foi pago.

C - Com data de aceitação em 30.06.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Mercedes Benz, modelo 245G, com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 107 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 08.12.2015, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/..., em 30.06.2021, no montante de 1714,59 €, o qual foi pago.

D - Com data de aceitação em 27.09.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Volvo, modelo F com o n.º de chassis ..., de 1969 centímetros cúbicos de cilindrada e 112 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 06.02.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/...em 27.09.2021, no montante de 3594,84 €, o qual foi pago.

E - Com data de aceitação em 14.10.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Mercedes-Benz, modelo 245G, com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 101 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a

gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 22.05.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/..., em 14.10.2021, no montante de 1558,39 €, o qual foi pago.

F - Com data de aceitação em 17.11.2021 e através da DAV n.º 2021/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo F2GT, com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica. atribuída pela primeira vez em 19.06.2017 tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/..., em 17.11.2021, no montante de 1817,24 €, o qual foi pago.

G - Com data de aceitação em 09.12.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo M, com o n.º de chassis..., de 1560 centímetros cúbicos de cilindrada e 108 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França, atribuída pela primeira vez em 09.10.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2021/..., em 09.12.2021, no montante de 2207,05. €, o qual foi pago.

H - Com data de aceitação em 10.01.2022 e através da DAV n.º 2022/...2, declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo 1K4, com o n.º de chassis ..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 98 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha atribuída pela primeira vez em 28.01.2016, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 10.01.2022, no montante de 1328,80 €, o qual foi pago.

I - Com data de aceitação em 09.12.2021 e através da DAV n.º 2021/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo C, com o n.º de chassis..., de 1499 centímetros cúbicos de cilindrada e 130 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha, atribuída pela primeira vez em 27.08.2018, tendo o veículo sido sujeito às liquidações do ISV n.º 2021/..., em 09.12.2021 e 2022/..., no montante de 441,77 €, correspondendo a 2492,49 €, o qual foi pago.

J - Com data de aceitação em 31.01.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo RFA, com o n.º de chassis ..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a

gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França. atribuída pela primeira vez em 30.05.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 31.01.2022, no montante de 1930,23 €, o qual foi pago.

L - Com data de aceitação em 18.02.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo UKL-L com o n.º de chassis ... de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica. atribuída pela primeira vez em 28.10.2016, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/... em 18.02.2022, no montante de 1634,81 €, o qual foi pago.

M - Com data de aceitação em 18.03.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo 1K4 com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 89 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica atribuída pela primeira vez em 30.09.2016 tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 18.03.2022, no montante de 1107,34 €, o qual foi pago.

N - Com data de aceitação em 01.04.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo RFA, com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França, atribuída pela primeira vez em 12.07.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 01.04.2022, no montante de 1710,14 €, o qual foi pago.

O - Com data de aceitação em 01.04.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo UKL-L com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica, atribuída pela primeira vez em 27.07.2016, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 01.04.2022, no montante de 1633,02 €, o qual foi pago.

P - Com data de aceitação em 01.04.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo C, com o n.º de chassis..., de 1560 centímetros cúbicos de cilindrada e 90 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a

anterior matrícula definitiva da França. atribuída pela primeira vez em 22.02.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 01.04.2022 no montante de 1489,20 €, o qual foi pago.

Q - Com data de aceitação em 11.04.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo 1K4, com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 89 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica. atribuída pela primeira vez em 02.08.2016, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/... em 11.04.2022, no montante de 1107,34 €, o qual foi pago.

R - Com data de aceitação em 03.05.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo F2GT, com o n.º de chassis..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 108 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 11.03.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 03.05.2022, no montante de 1839,89 €, o qual foi pago.

S – Com data de aceitação em 19.05.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo RFA com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França. atribuída pela primeira vez em 30.05.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 02.06.2022, no montante de 1716,89 €, o qual foi pago.

T - Com data de aceitação em 27.07.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo R, com o n.º de chassis ..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 82 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha atribuída pela primeira vez em 07.06.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 27.07.2022, no montante de 1089,88 €, o qual foi pago.

U - Com data de aceitação em 20.07.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo 1K4, com o n.º de chassis ..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 97 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a

gasóleo, com a anterior matrícula definitiva do Luxemburgo. atribuída pela primeira vez em 02.10.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 20.07.2022, no montante de 1457,23 €, o qual foi pago.

V - Com data de aceitação em 01.08.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Mercedes Benz, modelo 245G com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 101 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica. atribuída pela primeira vez em 11.10.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/... em 01.08.2022, no montante de 1560,94 €, o qual foi pago.

X - Com data de aceitação em 05.08.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Mercedes Benz., modelo 204K, com o n.º de chassis ..., de 1598 centímetros cúbicos de cilindrada e 111 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica, atribuída pela primeira vez em 10.02.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 05.08.2022, no montante de 2270,19 €, o qual foi pago.

Z - Com data de aceitação em 13.09.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo RFA, com o n.º de chassis ..., de 1481 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França. atribuída pela primeira vez em 16.02.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 13.09.2022, no montante de 1726,70 €, o qual foi pago.

AA - Com data de aceitação em 11.10.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Opel, modelo Z.B, com o n.º de chassis..., de 1598 centímetros cúbicos de cilindrada e 112 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 26.04.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 11.10.2022, no montante de 2547,41 €, o qual foi pago.

BB - Com data de aceitação em 11.10.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, com o n.º de chassis ..., de 998 centímetros cúbicos de cilindrada e 88 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasolina, com a anterior

matrícula definitiva da Alemanha atribuída pela primeira vez em 31.05.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 11.10.2022 no montante de 100,09 €, o qual foi pago.

CC - Com data de aceitação em 12.10.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo F1X, com o n.º de chassis ..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Bélgica, atribuída pela primeira vez em 22.01.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 12.10.2022, no montante de 1830,84 €, o qual foi pago.

DD - Com data de aceitação em 18.10.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo 1K4 com o n.º de chassis ..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 89 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha, atribuída pela primeira vez em 21.04.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 18.10.2022, no montante de 1121,59 €, o qual foi pago.

EE - Com data de aceitação em 20.10.2022 e através da DAV n.º 2022/... declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo M, com o n.º de chassis ..., de 1499 centímetros cúbicos de cilindrada e 147 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França atribuída pela primeira vez em 03.05.2019, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 20.10.2022, no montante de 3253,12 €, o qual foi pago.

FF - Com data de aceitação em 28.10.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo RFA, com o n.º de chassis ..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo., com a anterior matrícula definitiva da França, atribuída pela primeira vez em 04.04.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 28.10.2022., no montante de 1726,70 €, o qual foi pago.

GG - Com data de aceitação em 09.12.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo F2GT, com o n.º de chassis ..., de 1496 centímetros cúbicos de cilindrada e 136. g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a

gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 03.07.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 09.12.2022, no montante de 2119,67 €, o qual foi pago.

HH - Com data de aceitação em 06.01.2023 e através da DAV n.º 2023/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo M, com o n.º de chassis ..., de 1560 centímetros cúbicos de cilindrada e 100 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 13.07.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2023/..., em 06.01.2023, no montante de 1664,89 €, o qual foi pago.

II - Com data de aceitação em 13.01.2023 e através da DAV n.º 2023/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, com o n.º de chassis ..., de 998 centímetros cúbicos de cilindrada e 111 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasolina, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha. atribuída pela primeira vez em 16.05.2019, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2023/..., em 13.01.2023, no montante de 154,07 €, o qual foi pago.

JJ - Com data de aceitação em 27.01.2023 e através da DAV n.º 2023/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França. atribuída pela primeira vez em 14.02.2019, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2023/..., em 27.01.2023, no montante de 1799,60 €, o qual foi pago.

LL - Com data de aceitação em 07.02.2023 e através da DAV n.º 2023/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Toyota, modelo AB1, com o n.º de chassis..., de 998 centímetros cúbicos de cilindrada e 88 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasolina, com a anterior matrícula definitiva da Dinamarca. atribuída pela primeira vez em 01.05.2018, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2023/..., em 07.02.2023, no montante de 111,47 €, o qual foi pago.

Na Delegação Aduaneira da Figueira da Foz

MM – Com data de aceitação em 05.02.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault., modelo RFA, com o n.º de chassis ..., de 1461

centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva de França, atribuída pela primeira vez em 12.09.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 05.02.2022, no montante de 1710,14 €, o qual foi pago.

NN - Com data de aceitação em 28.04.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo RFA, com o n.º de chassis..., de 1461 centímetros cúbicos de cilindrada e 104 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da França, atribuída pela primeira vez em 10.01.2018.

OO - Com data de aceitação em 20.05.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo M, com o n.º de chassis..., de 1560 centímetros cúbicos de cilindrada e 108. g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo., com a anterior matrícula definitiva da França, atribuída pela primeira vez em 07.12. 2017.

PP - Com data de aceitação em 22.06.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Mercedes, modelo 176, com o n.º de chassis..., de 1796 centímetros cúbicos de cilindrada e 116 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva de Alemanha, atribuída pela primeira vez em 09.01.2013.

QQ - Com data de aceitação em 10.11.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Renault, modelo R, com o n.º de chassis ..., de 898 centímetros cúbicos de cilindrada e 140. g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasolina, com a anterior matrícula definitiva da França, atribuída pela primeira vez em 11.06.2019.

RR - Com data de aceitação em 01.12.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Peugeot, modelo C, com o n.º de chassis..., de 1499 centímetros cúbicos de cilindrada e 111. g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha, atribuída pela primeira vez em 21.11.2018.

Na Alfândega de Peniche

SS - Com data de aceitação em 02.03.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca Citroen, modelo 0, com o n.º de chassis..., de 1560 centímetros cúbicos de cilindrada e 89. g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a

anterior matrícula definitiva da Alemanha, atribuída pela primeira vez em 15.11.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 02.03.2022, no montante de 1471,12 €, o qual foi pago.

Na Alfândega de Alverca

TT - Com data de aceitação em 20.07.2022 e através da DAV n.º 2022/..., declarou o veículo ligeiro de passageiros da marca BMW, modelo X3, com o n.º de chassis..., de 1995 centímetros cúbicos de cilindrada e 136 g/Km de emissões de dióxido de carbono, movido a gasóleo, com a anterior matrícula definitiva da Alemanha, atribuída pela primeira vez em 10.05.2017, tendo o veículo sido sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 20.07.2022, no montante de 5468,78 €, o qual foi pago.

15.3 O imposto foi formado a partir do cálculo das taxas em vigor para os veículos novos, nos anos em que foram declarados, diferindo consoante se movam a gasóleo ou a gasolina, com uma redução percentual na componente cilindrada estabelecida por meio de uma tabela escalonada em função dos tempos de uso, até dez anos com um máximo de redução de 80%, e uma redução percentual na componente ambiental estabelecida por meio de uma tabela escalonada em função dos tempos de uso, até quinze anos, com um máximo de redução igualmente de 80%

15.4 Em 18.03.2024, o Requerente apresentou ao Diretor de Finanças de Setúbal um pedido de revisão oficiosa de um conjunto de liquidações de ISV, solicitando a devolução da diferença entre o ISV pago por conta da admissão do veículo e o que deveria ter sido pago, tendo em conta as recentes decisões dos tribunais arbitrais e do Tribunal de Justiça da União Europeia, o qual foi indeferido por Despacho do Diretor da Alfândega do Jardim do Tabaco, de 04.12.2024.

15.5 Os factos provados foram seleccionados a partir da informação disponibilizada pelas Partes, por via da apresentação de cópia das DAVs que suportaram a introdução no consumo e do respetivo processo administrativo, tendo o Tribunal formado a sua convicção tendo em conta o relevo jurídico que a referida documentação assumiu para a decisão.

FACTOS NÃO PROVADOS

16.1 Não se dá como provado que o montante indicado pela Requerente como tendo sido pago a mais em sede de ISV relativamente aos veículos admitidos a coberto das DAVs mencionadas no Anexo II do Pedido de Pronúncia Arbitral corresponda a um excesso de tributação

desconforme com a jurisprudência comunitária emanada da interpretação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

16.2 Não se dá como provado que os veículos declarados na Delegação Aduaneira da Figueira da Foz como NN, OO, PP, QQ e RR. tenham sido objeto de pagamento de ISV e que tenham obtido matrícula nacional atribuída pelo IMTT.

16.3 Não se dá como provado que os diretores das alfândegas de Peniche e Alverca e o Chefe da Delegação Aduaneira da Figueira da Foz se tenham pronunciado sobre a revisão do ISV pago nas DAV nela declaradas.

16.4 Os factos não provados resultam da não apresentação de qualquer documento comprovativo da forma como a Requerente pretendeu corrigir em sede de revisão a tributação de ISV dos veículos por si admitidos, quer na componente cilindrada, quer na componente ambiental, ignorando-se o critério que a levou a considerar determinados montantes em detrimento daqueles que resultam da aplicação dos critérios legalmente estabelecidos nos n.ºs. 1 e 3 do artigo 11.º do CISV e da não junção de qualquer outro documento que reporte o indeferimento dos pedidos de revisão por parte dos diretores e chefe de delegação por onde os veículos foram declarados e o ISV liquidado.

V - QUESTÕES A DECIDIR:

17. Como questões a decidir importa averiguar, o seguinte:

- 1) Previamente apurar a legitimidade do representante da Requerente para efetivar o pedido de pronúncia e identificar as razões apresentadas para a formulação do pedido e para a causa de pedir, que levaram a Requerente a considerar que na tributação do ISV dos veículos por si admitidos houve um excesso de tributação relativamente ao que seria legalmente devido;
- 2) Apurar se a tributação em ISV a que foram sujeitos os veículos da Requerente, efetuada nos termos do artigo 11.º, n.ºs 1, 2 e 3 do CISV, na redação dada pela Lei n.º 75-B/ 2020, de 31 de dezembro, baseada em reduções diferenciadas do imposto residual em função dos tempos de uso de uso, consoante se trate da componente cilindrada ou da componente ambiental, está em conformidade com o artigo 110.º do TFUE e com a jurisprudência comunitária e nacional decorrente da sua interpretação,

VI – O MANDATO

18. A Requerida suscita a questão da falta de mandato, dado que foi junta uma procuração forense para representar a Requerente por pessoa que não dispõe de poderes para o fazer, uma vez que não é juridicamente o gerente da sociedade. Refere que, a não ser corrigida a deficiência, fica em causa a exceção dilatória da falta de constituição de mandatário judicial.

A Requerente é uma sociedade constituída, em 2020, tendo como sócio B... . No âmbito de um processo de reversão fiscal, a Requerida, por razões que se ignoram, mas que terão a ver com a impossibilidade prática de agir sobre o titular da sociedade para cobrança de uma dívida fiscal instaurou um processo a C..., considerando-o o gerente de facto da referida sociedade, imputando-lhe o dever de pagamento da referida dívida.

Isso transparece do ofício n.º ... do Serviço de Finanças de Almada ... (Caparica) da AT, emitida em audição prévia, e dirigida a C... como responsável subsidiário por uma dívida da Requerente, de 25 905,89 €.

Foi o visado C... que, em 09.04.2024, emitiu procuração forense ao causídico que subscreve o presente pedido de pronúncia arbitral com base «na qualidade de representante do gerente com poderes para o ato», para efeitos do «pedido de revisão dos atos tributários de liquidação de ISV referente aos anos de 2021, 2022 e 2023 e impugnação arbitral em caso de indeferimento». Trata-se de um mandato muito preciso, destinado a reavaliar a legalidade de certas cobranças fiscais, tendo por pressuposto a responsabilização efetuada pela Requerida para que, ainda que a título subsidiário, respondesse pelas consequências de supostas ilegalidades no funcionamento geral da Requerente, designadamente a nível da admissão de veículos usados. Aparentemente houve um relatório elaborado pelos serviços da inspeção da Requerida cujos resultados foram aceites pela Requerente, havendo um nexo entre os referidos resultados e a causa de pedir, pois terá sido com base nos mesmos que a Requerente sustenta a pretensão de diferentes montantes que deveriam ter sido liquidados em sede de ISV. Quem foi demandado pela Requerida para o pagamento da dívida da empresa é a mesma pessoa que reage com um pedido de revisão, havendo uma espécie de representação, se bem que indireta e menos regular, da defesa dos interesses da Requerente, que o Tribunal Arbitral entende não censurar em termos de legitimidade.

VII – A INEPTIDÃO DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

19. O artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária, estabelece o seguinte:

«1 - ...

2 – O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar:

- a) ...
- b) A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;
- c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamento deste pedido os previstos no artigo 99,º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objeto do referido pedido de pronúncia arbitral;
- d) Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir;
- e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido;
- f) ...
- g) ...»

20. Refere o artigo 99.º do CPPT atrás mencionado que constitui fundamento da impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) ...
- c) ...
- d) ...

21. A Requerente no pedido de pronúncia arbitral num dos pontos do pedido, sob a epígrafe «Do uso indevido de métodos indiretos» refere especificamente que a aplicação de métodos indiretos de tributação deve ser sempre uma medida subsidiária e de último recurso, conforme tem sido reiterado na jurisprudência arbitral e que o CAAD tem decidido que a AT apenas pode recorrer a tais métodos quando demonstrar, de forma cabal e inequívoca, que não é possível determinar a matéria tributável. Acrescenta que «O artigo 87.º da LGT permite a aplicação de métodos indiretos quando se demonstre impossível a comprovação direta da matéria coletável

e isto, no caso *sub judice*, não se verifica, já que a questão em apreço não concerne a determinação da matéria coletável, mas sim a incorreta aplicação do ISV à luz do direito da União Europeia». A título de «Factos» tinha referido que fora sujeita a uma ação de inspeção da AT que determinara correções em IVA e IRC, com recurso a métodos indiciários, que vincularam tanto o sujeito passivo como a AT nos valores apurados.

22. Sobre esta matéria importa referir que a AT na liquidação do ISV que se impugna não aplicou métodos indiretos para o cálculo do imposto tendo-se limitado a aplicar a legislação que na altura se encontrava em vigor, conforme resulta do Quadro «R» das DAV, em que se explicita todo o «*iter*» conducente às liquidações efetuadas. A ação da Requerida não foi arbitrária e obedeceu ao princípio da legalidade, resultando da aplicação da lei aprovada pelo poder legislativo, não se podendo confundir os resultados de uma inspeção tributária à contabilidade da empresa que redundou em correções de IVA e IRC com repercussões da mesma a nível do cálculo do ISV.

Por isso, no caso concreto, este Tribunal Arbitral não atribui especial relevo à afirmação de que «O controlo dos métodos utilizados pela AT deve ser feito sob o prisma da legalidade e proporcionalidade, nomeadamente na aferição da necessidade de aplicação de métodos indiretos, sendo vedado à AT utilizá-los quando existem elementos suficientes para uma determinação direta e exata do imposto devido».

23. Com efeito, a uma questão colocada pelo STA ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, em que se perguntou se a depreciação do valor real dos veículos a que se refere o acórdão do TJUE proferido no processo C-345/95 (Nunes Tadeu) implicava obrigatoriamente que se tivesse de fazer uma avaliação ou prova pericial de cada veículo, ou se poderia ser calculada em termos gerais e abstratos por meio de uma tabela, respondeu o referido Tribunal através do acórdão de 22.02.2011, processo C-393/98 (Gomes Valente) ponto 24, que da referência à jurisprudência mencionada nos pontos 21 a 23 não resultava contudo que a depreciação real dos veículos tivesse de ser apurada apenas por uma avaliação ou de uma perícia de cada veículo.

Na verdade, evitando a burocracia («la lourdeur») inerente a um tal sistema, um Estado Membro poderia fixar, por meio de tabelas forfetárias determinadas por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e calculadas na base de critérios tais como a antiguidade, a

quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão, a marca ou o modelo de veículo, um valor dos veículos de ocasião que, em princípio, seria muito próximo do valor real.

Todavia, como se assinalava no n.º 31 do mesmo acórdão, se uma tabela forfetária que, em qualquer caso refletisse a evolução geral da depreciação dos veículos, o fizesse apenas de uma forma imprecisa, tal seria compatível com o artigo 95.º do tratado se fosse acompanhado da possibilidade de o proprietário do veículo importado poder contestar perante um juiz a aplicação da tabela ao seu veículo.

24. À luz da referida jurisprudência, aplicável ao caso português, mas igualmente aos outros países membros da União Europeia que possuem impostos de registo ou matrícula, carecem de fundamento as afirmações de que compete à AT «o dever de demonstrar, de forma cabal, que o método de cálculo do ISV não resulta numa tributação mais onerosa para veículos importados face aos similares nacionais. O ónus da prova dos factos constitutivos do direito tributário recai sobre a AT, conforme o disposto no artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)», assim como, «A omissão desta demonstração compromete a validade da liquidação em causa, traduzindo-se numa violação da neutralidade fiscal imposta pelo Direito da União Europeia e exigindo, em consequência, a anulação do ato tributário.».

25. Não é à AT que compete aferir da justeza da tributação resultante da aplicação da tabela legal ao caso concreto, mas ao interessado na admissão de um veículo usado proveniente de um qualquer Estado Membro, para o que o legislador nacional faculta os instrumentos legais necessários a eventuais correções de tributação, enunciando os respetivos critérios.

Aquando da admissão dos veículos no referido período de tempo, a Requerente teve ao seu dispor, a possibilidade de administrativamente corrigir eventuais distorções na tributação recorrendo ao n.º 3 do artigo 11.º do CISV e, mesmo admitindo que tal norma, por exigir o pagamento de uma taxa elevada, (taxa atualmente já extinta), poderia consubstanciar uma medida restritiva da circulação de mercadorias entre Estados membros e ferir o direito comunitário, poderia ter impugnado as liquidações do ISV ao abrigo do próprio n.º 1 do referido artigo, uma vez que o n.º 3 tem de ser entendido como um método de cálculo de utilização facultativa.

A Requerente não o fez relativamente a cada veículo admitido, e por isso improcede a alegação de que a tributação deve obedecer a métodos indiciários, conforme foram aplicados no âmbito de uma inspeção que lhe foi feita, em que foram efetuadas correções em sede de IRC e IVA.

A afirmação de que «um sistema em que os cidadãos e as empresas não podem confiar que a Administração se comporte de forma coerente e leal, mesmo perante os próprios atos anteriores, é um sistema juridicamente instável, e por isso mesmo inconstitucional», não tem fundamento, dado que o ISV é um imposto interno legalmente instituído que observa os ditames comunitários e, por isso mesmo, tendo as suas normas sido devidamente aplicadas, nenhuma inconstitucionalidade desta natureza lhe pode ser assacada.

26. Sobre a questão do valor comercial dos veículos, constata-se que os veículos usados admitidos pela Requerente se caracterizam genericamente pelo seu uso citadino e corrente, com um ou outro mais estradista, dentro de um padrão de gama média com antiguidade e quilometragem que os leva a designar como veículos seminovos.

São veículos de marcas e modelos de fácil comercialização normalmente inseridos nas publicações de automóveis especializadas na determinação do valor comercial, algumas de carácter mensal, em regra, gravitando na órbita de associações de automóveis a que se acede por assinatura ou consulta individual, e que executam um trabalho de divulgação dos preços de mercado, tanto na perspetiva da compra como na da venda, sendo um meio auxiliar na fixação de preços de referência nas transações dos veículos, numa base de uma utilização normal do veículo na ordem dos quinze mil quilómetros anuais.

A Requerente terá tido todas as condições para comprovar a conformidade, ou não, com o direito e a jurisprudência comunitária, todavia, não o fez.

27. A Requerente elaborou contagens em que concluiu por um pagamento indevido ao Estado em sede de ISV de 20 829,67 euros.

Para o efeito, apresentou um quadro reportado aos anos de 2021/2022 em que referenciando o n.º das DAV, apresentou colunas com o ISV correspondente à componente cilindrada e ao seu valor corrigido, idem para a componente ambiental e ao seu valor corrigido, para a redução dos anos de uso em função da cilindrada e da componente ambiental e ao seu valor corrigido, finalizando com a indicação do valor do imposto pago e do seu valor corrigido, de que resulta o apuramento do referido diferencial de 20 829,67 €.

Tal quadro está desprovido de qualquer explicação sobre a forma como a Requerente calculou esse pretensão excesso de tributação. Como refere a Requerida na sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral «Pese embora a Requerente ter juntado ao pedido de pronúncia arbitral 42 DAVs, o que se verifica é que, da leitura do referido pedido, não se consegue descortinar a causa de pedir, verificando-se ainda que não constam os requisitos necessários para a apreciação do requerimento apresentado, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 10.º do RJAT».

28. Tendo sido referenciados os anos de 2021 e 2022, constata-se pelas datas das DAVs que alguns dos veículos foram admitidos já no ano de 2023.

Por outro lado, há veículos que pagaram um determinado ISV e afinal, segundo o quadro apresentado, deveriam ter sido objeto de um pagamento em sede de ISV muito superior. A título de exemplo, não se compreende como o Estado poderia ter ficado credor de ISV no veículo declarado em II da matéria de facto, em que foi pago 154,97 € e afinal deveria ter sido pago 4067,38 €, ou no veículo declarado em CC em que foi pago 450,47 € e, segundo o quadro, deveria ter sido pago 1119,92 €.

O imposto é específico e as componentes que o constituem são constantes, ou seja, a partir do momento em que o veículo sai de fábrica passam a constar do certificado de conformidade e, salvo muito raríssimas exceções, passam a vigorar para toda a vida útil do veículo. A Requerente ao apresentar montantes corrigidos para as componentes cilindrada e dióxido de carbono, não revela que taxas poderá ter considerado para o cálculo que determinou os referidos diferenciais para mais e para menos.

Aliás, se tais taxas tivessem alguma eventual indexação a bases tributáveis apuradas por métodos indiretos, conforme parece alegar a Requerente, neste caso, por força da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, o pedido de pronúncia extravasaria o objeto da vinculação da Requerida, conforme decorre do artigo 2.º, alínea b), e o processo deveria correr pelos tribunais de primeira instância da jurisdição fiscal.

Se bem que no âmbito do contraditório tenha sido solicitado à Requerente uma pronúncia sobre a eventual exceção da ineptidão alegada pela Requerida, nenhuma explicação foi oferecida, tendo a Requerente se afadigado a explicar a sua legitimidade de mandato, tendo omitido qualquer referência ao assunto. Nas alegações também nenhuma referência substancial foi igualmente feita à referida exceção.

Mesmo que se viesse a revelar como um ato inútil para o desfecho do processo arbitral, poderia, ao menos, ter juntado cópia do relatório de inspeção dos serviços da Requerida, cujas conclusões afirma ter aceite e terem dado origem a uma liquidação adicional de IVA, o qual era suscetível de dar a perceber a forma como pretendeu firmar a causa de pedir e extrair consequências em termos de correção das liquidações, mas não o fez.

29. O artigo 186.º do Código de Processo Civil, subordinado à epígrafe «Ineptidão da petição inicial» e subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º do RJAT preceitua o seguinte:

« 1. É nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.

2. Diz-se inepta a petição a petição:

a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;

b) ...

c) ...»

Estando legalmente estabelecida a forma como os veículos usados admitidos de outros Estados membros da União Europeia devem ser tributados, o Tribunal Arbitral não vislumbra qualquer ilegalidade na tributação e não dispõe de informação que lhe permita presumir que a tributação a que os veículos foram sujeitos não era a que foi aplicada, mas uma outra.

Compreende-se o que a Requerente pretende, que é obter a devolução de importâncias pretensamente pagas a mais por conta do ISV dos veículos usados que admitiu, mas estando estabelecida legislação que determina a tributação dos referidos veículos, de acordo com tabelas em que se atende à antiguidade dos veículos, à sua cilindrada e à sua capacidade poluidora, e se prevê que, caso a utilização dos referidos fatores se traduza num tratamento desvantajoso para os veículos usados importados, haja a possibilidade legal, por via administrativa ou judicial de fazer verificar a correção resultante dos níveis de tributação do ISV, considera o Tribunal Arbitral que está estabelecida a conformidade com o direito comunitário.

Nenhum documento comprovativo ou qualquer explicação foi dada sobre as concretas bases tributáveis que foram consideradas para efetivar a revisão dos atos tributários objeto do pedido, sendo ininteligíveis a forma como foi determinada a sua importância económica e as causas que conduziram a considerar outros concretos valores de imposto em detrimento dos resultantes da aplicação da legislação em vigor;

Não havendo uma descrição dos factos que suportam as correções propostas, mesmo que estas resultem de critérios «*contra legem*», e havendo apenas umas vagas referências a uma inspeção em sede de IVA que terá motivado liquidações adicionais em sede do referido imposto, não é possível ao Tribunal Arbitral compreender os fundamentos do pedido de pronúncia, e este não pode deixar de ser dado por inepto para a finalidade pretendida.

Assim sendo, a ação não pode prosseguir e é de concluir pela absolvição da instância, conforme o disposto nos artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b) do Código de Processo Civil, aplicados subsidiariamente por força do disposto no artigo 29.º do RJAT.

30. Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, fica prejudicado o conhecimento da segunda questão, relacionada com a conformidade da legislação nacional aplicável com o artigo 110.º do TFUE e com a jurisprudência comunitária e nacional decorrente da sua interpretação, designadamente as reduções diferenciadas do imposto residual em função dos tempos de uso de uso, consoante se trate da componente cilindrada ou da componente ambiental.

VIII – DECISÃO

31. Nestes termos, julga o Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral inepto, em razão de a Requerente não ter apresentado qualquer documento comprovativo ou juntado qualquer explicação sobre as concretas bases tributáveis que considerou para efetivar a revisão dos atos tributários objeto do pedido, sendo ininteligível a forma como determinou a sua importância económica e as causas que a levaram a considerar outros concretos valores de imposto em detrimento dos resultantes da aplicação da legislação em vigor;
- b) Reconhecer a invocada exceção dilatória e, em consequência, absolver a Requerida da instância, mantendo-se inalterados os atos de liquidação impugnados efetuados ao abrigo do artigo 11.º, n.º 1, na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, com remissão para o artigo 7.º, n.º 1 do CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais.

IX – VALOR

32. Nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA, aplicável por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, é fixado o valor do processo em 20 829,67 € (vinte mil oitocentos e vinte e nove euros e sessenta e sete cêntimos).

X – CUSTAS PROCESSUAIS.

33. Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, aplicável por remissão do seu artigo 4.º, n.º 1, as custas são fixadas no valor de 1224 € (mil duzentos e vinte e quatro euros), a pagar pela Requerente.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 5 de setembro de 2025.

O Árbitro Singular

António Manuel Melo Gonçalves