

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1031/2025-T

Tema: ISV – Admissão de veículos usados desportivos. Cálculo do imposto residual. Meios de prova. Tutela jurisdicional efetiva. Recusa de reenvio prejudicial ao TJUE

SUMÁRIO:

1. A compatibilidade do artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos com o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor do ISV cobrado aos veículos usados doutros Estados-membros e o valor do imposto incorporado em veículos usados similares existentes no mercado nacional.
2. Cabe ao Requerente o ónus da prova dos factos por si invocados para justificar a ilegalidade do cálculo do valor do imposto residual nos veículos por ele admitidos, conforme artigo 74.º, da Lei Geral Tributária, sendo a potencial intervenção do Tribunal Arbitral meramente complementar e não substitutiva do ónus que sobre ele impende.
3. Para efeitos de prova do valor residual de veículos de gama desportiva, admitidos doutro Estado-membro, não é indiferente a prova ser recolhida no momento da admissão, mais acessível por natureza em termos de peritagem do veículo, informação de revistas especializadas sobre preços de venda de modelos semelhantes, plataformas eletrónicas de compra e venda de veículos, novos e usados, e a prova a obter em sede de pedido de revisão oficiosa, passados cerca de 28 meses (2 veículos) e 12 meses após a respetiva admissão.
4. O Tribunal Arbitral considera que não se justifica qualquer reenvio ao Tribunal de Justiça, da União Europeia, conforme expressamente requerido, e não ocorre qualquer diminuição da tutela jurisdicional efetiva, quando o fundamento do pedido se baseia no facto de as percentagens de redução do ISV em função da componente cilindrada e ambiental terem sido diferentes e a Requerente, sem apresentar qualquer prova, invoque a mera hipótese de a sua aplicação, poder ter determinado um excesso de pagamento de imposto residual relativamente a veículos similares existentes no mercado nacional.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. M..., com o número de pessoa coletiva ..., com sede na Avenida ... , doravante Requerente, veio requerer a constituição de tribunal arbitral para que se pronuncie sobre as liquidações do Imposto sobre Veículos (ISV), que recaíram sobre três veículos usados, por si admitidos, provenientes de um país da União Europeia, com os fundamentos que mais adiante se mencionam.
2. O pedido foi apresentado em 27.11.2025, e visa a anulação parcial dos atos de liquidação do ISV praticados pelo Diretor da Alfândega de ... na admissão dos veículos provenientes do Luxemburgo, sendo requerida a restituição da quantia cobrada em excesso, no montante de 7135,24 €, assim como o pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.
3. Nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (RJAT), o Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) constituiu o Tribunal Arbitral Singular em 10.02.2026.
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, querendo, apresentar resposta, devendo, no referido prazo, remeter cópia do processo administrativo.
5. Nessa resposta, em 13.03.2026, a Requerida suscitou as exceções da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria e do valor, a falta de interesse em agir e a inexistência de ilegalidade nos atos tributários, e defendeu-se por impugnação, sustentando a legalidade das liquidações efetuadas, tendo concluído pelo pedido de improcedência do respetivo pedido de pronúncia arbitral, por infundado e não provado. Na mesma ocasião juntou cópia do processo administrativo.
6. Em 16.03.2026, o Tribunal Arbitral notificou a Requerente para, querendo, no prazo de dez dias, se pronunciar, sobre as referidas exceções, não tendo havido resposta.
7. Em 02.04.2026 foi proferido Despacho Arbitral a notificar as Partes de que dispensava a reunião a que se refere o artigo 18.º, n.º 1 do RJAT, uma vez que estava em causa essencialmente matéria de direito, tendo-lhes sido concedido um prazo de dez dias, a correr

simultaneamente, para, facultativamente, alegarem, tendo sido anunciado como prazo limite para a prolação do despacho a data a que se refere o artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

8. A Requerente apresentou alegações em 22.04.2026 e a Requerida em 21.04.2026.

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. 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

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

11.1. Admitiu um veículo ligeiro de passageiros da marca «Porsche», modelo «911 Targa 4S», proveniente do Luxemburgo, matriculado pela primeira vez em 09.11.2020, tendo para o efeito processado uma Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), na Alfândega de ..., a que foi atribuído o n.º 2022/..., com data de aceitação de 03.01.2022.

Em resultado da apresentação da referida declaração, a AT liquidou o ISV de 20 358,14 €, correspondendo 7 621,34 € à componente cilindrada e 12 736,80 € à componente ambiental, o qual foi pago pela Requerente, em 27.01.2022.

11.2 Admitiu um veículo ligeiro de passageiros da marca «Porsche», modelo «9YA», proveniente do Luxemburgo, matriculado pela primeira vez em 17.12.2019, tendo para o efeito processado uma DAV, na Alfândega de ..., a que foi atribuído o n.º 2022/..., com data de aceitação de 12.05.2022.

Em resultado da apresentação da referida declaração, a AT liquidou o ISV de 33 256,47 €, correspondendo 10 571,67 € à componente cilindrada e 22 684,80 € à componente ambiental, o qual foi pago pela Requerente, em 16.05.2022.

11.3 Admitiu um veículo ligeiro de passageiros da marca «Ferrari», modelo «F 152», proveniente do Luxemburgo, matriculado pela primeira vez em 09.04.2021, tendo para o efeito

processado uma DAV, na Alfândega de ..., a que foi atribuído o n.º 2023/01..., com data de aceitação de 19.05.2023.

Em resultado da apresentação da referida declaração, a AT liquidou o ISV de 55 243,45 €, correspondendo 20 727,90 € à componente cilindrada e 34 515,55 € à componente ambiental, o qual foi pago pela Requerente, em 19.05.2023.

12. Considera que as liquidações do ISV estão feridas de um vício de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, porquanto a tabela D do artigo 11.º do CISV viola o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), conforme já foi declarado por acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), concretamente no processo C-399/23, de 06.02.2024, e em outras decisões proferidas no âmbito da arbitragem, caso das decisões do CAAD nos processos n.ºs 177/2023-T, de 25.03.2024, e 343/2022-T, de 30.01.2023.

As percentagens de desvalorização são distintas e não são na mesma proporção, correspondendo a uma concreta discriminação entre os veículos originariamente registados em território nacional e os veículos usados provenientes de outros Estados-membros.

Assim, tendo em conta o valor erroneamente considerado pela componente ambiental e o que deveria ter sido calculado face à aplicação da mesma taxa às duas componentes, considera que pagou a mais a quantia de 7 135,24 €.

13. Refere que tendo pedido a revisão das liquidações do ISV, no sentido de serem parcialmente anuladas no montante pago em excesso, a Alfândega de ...o, por despacho do respetivo diretor, de 22.08.2025, indeferiu o pedido.

14.1 Menciona que a prova é eminentemente factual e depende do acesso a informação estatística e de mercado que não lhe estão acessíveis.

Em função do tipo de veículos, de alta gama, afirma que a Porsche e a Ferrari lhe recusaram informação, nos sites especializados não existem veículos similares aos em apreciação, está em causa um histórico de cinco anos pelo que, sem prejuízo do alegado ónus da prova que a AT diz recair sobre a Requerente, compete igualmente ao Tribunal assegurar a verdade material, podendo e devendo ordenar officiosamente as diligências necessárias para uma adequada aplicação do direito, não devendo as mesmas ser entendidas como uma transferência do ónus da prova, mas antes potenciar a descoberta da verdade material.

14.2 A exigência de prova não pode ser aplicada em termos que tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil essa prova por parte do contribuinte, sob pena de violação dos princípios da tutela jurisdicional efetiva e da efetividade do Direito da União Europeia, e no caso dos veículos dos autos, de gama muito elevada, equivale na prática a impor-lhe uma prova materialmente impossível ou, no mínimo, de dificuldade desproporcionada (prova diabólica), donde deve o Tribunal Arbitral reconhecer essa especial dificuldade e promover as diligências instrutórias requeridas.

15. Adianta que, caso o Tribunal não se disponha a realizar essas diligências instrutórias ou a flexibilizar o ónus da prova em termos compatíveis, requer expressamente que seja efetuado reenvio prejudicial ao TJUE ao abrigo do artigo 267.º no sentido de esclarecer o seguinte:

a) Se o artigo 110.º do TFUE, em conjugação com os princípios da efetividade e da tutela jurisdicional efetiva, se opõe a uma prática jurisprudencial segundo a qual em litígios sobre o ISV relativo a veículos usados importados é exigido ao contribuinte que faça prova integral do valor residual do imposto incorporado em veículos nacionais similares;

b) Se o princípio da efetividade exige que os tribunais nacionais – incluindo os arbitrais – disponham e utilizem poderes instrutórios que lhes permitam, a pedido do contribuinte, obter junto da Administração Fiscal e de entidades independentes os elementos necessários para apreciar se, num caso concreto, o montante de imposto cobrado excede o montante de imposto residual incorporado em veículos nacionais similares;

c) Se é compatível com o artigo 110.º e com o princípio da tutela jurisdicional efetiva uma prática nacional que, perante a alegação de violação daquele preceito e a alegação de uma dificuldade objetiva de prova, recusa ordenar quaisquer diligências instrutórias complementares e julga improcedente o pedido por mera falta de prova do contribuinte;

16. Conclui que realizadas as diligências instrutórias requeridas, resultará demonstrado que os montantes de importo cobrado sobre os veículos importados excedem o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, que, no mínimo, é de 7135,24 €.

17. A Requerente, embora notificada para responder às exceções, veio apenas a fazê-lo em sede de alegações, circunstância que mereceu reparo da Requerida, de afetação da cronologia processual e da estabilidade da instância. Rebateu as invocadas exceções balizando que o ponto

controvertido é saber se a aplicação pela Administração Tributária do artigo 11.º do CISV produziu um resultado incompatível com o artigo 110.º do TFUE.

Salientou a excecionalidade do tipo de veículos, a referência temporal relevante, que recua aos anos de 2019, 2020 e 2021, a extrema dificuldade em obter elementos comparativos, a falta de colaboração de entidades com interesse, considerando não dever a incerteza factual remanescente, criada precisamente pela inacessibilidade objetiva da prova comparativa plena, ser integralmente revertida contra si, sob pena de neutralização prática da tutela conferida pelo Direito da União.

Em seu entender, o cerne da questão é saber se é compatível com os princípios de efetividade e da tutela jurisdicional efetiva que os tribunais nacionais, perante litígios em que a informação necessária se encontra em larga medida fora do alcance normal do contribuinte e na posse do próprio Estado ou de entidades especializadas, julguem improcedentes pretensões baseadas no artigo 110.º do TFUE sem antes terem utilizado de forma adequada os poderes instrutórios de que dispõem.

18. A Requerida, por seu turno, em resposta ao pedido de pronúncia arbitral, para além de ter juntado os processos administrativos dos veículos, vem afirmar que o PPA carece de qualquer fundamento de facto ou de Direito, devendo ser declarado improcedente, avançando com três exceções e procedendo à sua impugnação.

19. Em termos de exceção, menciona a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria e do valor, a falta de interesse em agir e a inexistência de ilegalidade nos atos tributários, as duas primeiras de natureza dilatória e a última de natureza perentória.

20.1 Afirma que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos. Assim, a ação arbitral não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas da função política-legislativa do Estado nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação.

Por outro lado, não cabe à instância arbitral pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes, cabendo às alfândegas promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais em sede de execução do julgado.

20.2 Sobre a falta de interesse em agir, refere que sendo a Requerente uma sociedade que se dedica à venda de veículos automóveis, promoveu a venda, pelo menos, dos veículos das marcas «Porsche» modelo «Cayenne» e «Ferrari», pelo que não teve qualquer prejuízo com os veículos automóveis que introduziu no mercado, uma vez que quem pagou o imposto foram os consumidores finais. Um eventual deferimento da pretensão conduziria a uma situação de enriquecimento sem causa, pois receberia o valor que pagou a título de ISV por duas vezes. Não há assim qualquer utilidade que mereça tutela jurídica, uma vez que não houve qualquer prejuízo para a Requerente, pois já recebeu o valor pago em sede de ISV aquando da celebração dos contratos de compra e venda dos veículos.

20.3 Relativamente à exceção de inexistência de ilegalidade nos atos tributários refere que o cálculo do montante do imposto e a respetiva liquidação foram efetuados de acordo com os artigos 7.º e 11.º, n.º 1 do CISV, encontrando-se devidamente discriminados nas DAV. A Requerida atuou no estrito cumprimento das normas legais, pelo que inexistente qualquer erro ou excesso. e, na medida em que se encontra vinculada ao princípio da legalidade, tinha obrigatoriamente de proceder como procedeu.

Por outro lado, quer da jurisprudência enunciada pela Requerente, quer do alegado, não se retiram as conclusões por ela pretendidas, não resultando, como pretende fazer crer, que o entendimento do TJUE ou da jurisprudência nacional, seja no sentido de que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental tenha de ser a mesma, mas sim de que a componente ambiental deve ser desvalorizada, como foi, e é.

Para sustentar tal entendimento, a Requerida transcreve excertos das decisões arbitrais, n.ºs 209/2021-T e 349/2022-T e cita o processo arbitral 383/2022-T que veio a dar origem ao processo C-399/23 (Processo Ósoquim) , densificado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) em acórdão de 24.04.2024, em que « *a questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do CISV é compatível com as exigências do direito europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais*».

No entendimento do STA a conformidade da legislação com os postulados do Direito da União Europeia passa por «*determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente*

ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.»

Donde resulta que o facto de não ter sido aplicada a mesma percentagem de redução às componentes cilindrada e ambiental é consentâneo com a legislação em vigor e com a jurisprudência do TJUE, não resultando dessa mesma jurisprudência qualquer entendimento no sentido de que tem de ser aplicada a mesma redução de anos de uso à componente ambiental. Competia à Requerida provar a desconformidade com o direito europeu, mas limita-se a tecer considerações sobre (a inexistente) *«errónea aplicação do cálculo do valor»* e a elaborar contagens e cálculos baseado nas diferentes percentagens de redução, invocando que criam uma discriminação indireta entre os automóveis usados importados e os similares já presentes em território nacional, conduzindo ao favorecimento dos veículos usados nacionais.

21.1 Por impugnação, a Requerida, após um enquadramento do pedido de pronúncia, menciona a condição de compra e venda de automóveis constante do pacto social da Requerente para concluir que não sofreu qualquer prejuízo, nem ocorreu qualquer situação de discriminação de veículos automóveis introduzidos no mercado nacional, pelo menos, relativamente a dois dos veículos que se comprova terem sido por si vendidos.

21.2 Recorrendo à legislação aplicável, designadamente ao artigo 11.º do CISV, considera que os veículos foram regularizados ao abrigo do método clássico que assenta na aplicação das estipuladas tabelas de redução, não tendo a Requerente solicitado a aplicação de outro método de tributação, pelo que é de concluir pela inexistência de qualquer discriminação, uma vez que a tabela de reduções foi bem aplicada. Como refere o acórdão do STA, de 24.04.2024, *«Ora, por força das exigências da paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União Europeia pronunciar-se no sentido de que sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do CISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.»*

Aludindo à jurisprudência arbitral estabelecida subsequentemente, menciona as decisões arbitrais n.ºs 1135/2024-T, 1284/2024 -T, 66/2025-T e 432/2025-T e transcreve excertos dessas

decisões, para concluir que o sujeito passivo não está desobrigado de efetuar a respetiva prova, que terá de passar pela indicação do valor comercial do veículo e pelo preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar.

Regista que a Requerente, se discordasse do montante apurado através da tabela de reduções, poderia ter recorrido ao método previsto no n.º 3 do referido artigo 11.º do CISV, o que não fez.

21.3 A propósito do ónus da prova, refere o artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual a prova dos factos constitutivos do alegado direito cabe à parte que se arroga os possuir, transcrevendo a este propósito o teor do sumário do acórdão do STA, de 13.12.2023, processo n.º 01683/11.1BEBRG, onde designadamente consta «... *II – Ao contrário do alegado pela Recorrente, a observância dos mencionados princípios da descoberta da verdade material, do inquisitório e da colaboração, não se traduz em qualquer dever da AT de se substituir à impugnante na realização da prova, ...*», e o sumário do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 04.05.2023, processo n.º 701/18.7BEALM.

Em seu entender, as considerações da Requerente sobre o tema da prova são desprovidas de qualquer sentido ou fundamento e está apenas a querer desonerar-se do respetivo ónus, tentando fazer crer que compete ao tribunal arbitral tomar as rédeas e concretizar as diligências probatórias, que lhe competem, e que estão ao seu alcance. Com efeito, exerce a sua atividade no setor automóvel pelo que está apta a produzir prova, não existindo «prova materialmente impossível» ou «dificuldade desproporcionada», e muito menos violação do princípio da efetividade ou do direito a uma tutela jurisdicional efetiva ou risco de violação, tendo optado por conscientemente não fazer tal prova.

A Requerida não dispõe de informação estatística e de mercado no âmbito do setor para efeitos comerciais e a Requerente não indicou sequer veículos automóveis que pretendesse que fossem considerados comparáveis.

A jurisprudência e os princípios invocados no PPA não são aptos a sustentar a tese de que os veículos por si admitidos foram fiscalmente discriminados, dado que daí não se retiram os factos que pretende que se deem como provado, impendendo sobre a Requerente o ónus da prova.

21.4 Em matéria de reenvio, sustenta a Requerida que, para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, é necessário que subsistam dúvidas sobre a

interpretação do texto em causa, que claramente inexistem, atento o facto de o TJUE já se ter pronunciado sobre a matéria controvertida, pelo que se afigura não existir obrigação nem necessidade de reenvio.

21.5 Quanto à questão dos juros indemnizatórios, a Requerida afirma que inexistente o dever de reembolso parcial e, por conseguinte, verifica-se a não exigibilidade do pagamento dos referidos juros.

O artigo 43.º da LGT pressupõe a existência de erro imputável aos serviços, o que não se verifica nos autos, uma vez que a Requerida se limitou a aplicar a lei em vigor. Mas mesmo que se viesse a reconhecer a procedência do pedido, só haveria lugar ao pagamento se tivesse decorrido um ano após o pedido de revisão apresentado na alfândega, conforme a alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

22. A Requerida enuncia as provas solicitadas pela Requerente e aprecia-as da seguinte forma:

A – Junção aos autos da informação de que disponha sobre veículos usados nacionais similares aos veículos em causa (DAV com indicação do ISV inicialmente liquidado, tratamento fiscal subsequente e qualquer elemento estatístico de gestão de risco) – Conforme acórdão do STA de 25.08.2025, Processo 01020/25.8BEPRT, «*o tratamento de dados pessoais por entidades públicas para finalidades diferentes das determinadas pela sua recolha tem natureza excepcional*».

B – Solicitação de informação a sites de automóveis para que, na medida do possível, facultem listagens anonimizadas de anúncios e respetivos preços de venda - O ónus da prova recai sobre a Requerente, inexistindo qualquer dever por parte do tribunal arbitral de se lhe substituir, ademais todos os websites por ela mencionados são de livre acesso, disponibilizando anúncios para consulta pública.

C – Realização de perícia especializada no mercado automóvel a efetuar por perito a designar por tribunal, ou solicitar parecer técnicos a entidades independentes que disponham de bases de dados – Conforme o artigo 388.º do Código Civil, a prova pericial destina-se á perceção de factos sempre que sejam necessários conhecimentos especiais que o juiz não domine, prevendo o artigo 475.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil que a parte, ao requerer a perícia, enuncie logo as questões de facto que pretende ver esclarecida, pelo que a mesma não deve ser admitida.

D – Solicitação ao INE de informação estatística oficial que permita aferir a evolução dos preços e da inflação no período entre a primeira matrícula e a respetiva introdução no consumo – Incompreensível tal pedido, pois tal deveria ter sido efetuado em tempo pela Requerente e não fora do momento processual próprio, não podendo o Tribunal substituir-se à Requerente para diligenciar por prova que competia à Requerente ter reunido.

23. A Requerida conclui no sentido de que o pedido de pronúncia deve ser julgado totalmente improcedente por infundado e não provado e indeferido todo o requerido.

24. Em sede de alegações, a Requerida anotou a falta de respostas às exceções por parte da Requerente e reafirmou os fundamentos que sustentam a sua resposta e determinam a sua procedência. No que respeita à liquidação do ISV dos veículos reiterou a legalidade de que se revestiu a sua determinação, efetuada em conformidade com as normas legais em vigor (CISV) e em consonância com o Direito da União Europeia.

Em matéria de prova, refere que a Requerente não efetuou a prova que lhe competia, nos termos legais e em consonância com a jurisprudência dimanada dos tribunais, afirmando que não dispõ..e a Requerida de informação estatística e de mercado no âmbito do setor para efeitos comerciais, cujas bases de dados visam apenas o cumprimento da sua missão orgânica.

Donde ter reiterado a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

IV - DOS FACTOS

25. 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:

25.1 A Requerente, através da Alfândega de ..., procedeu à introdução no consumo, dos seguintes veículos usados:

a) Com data de aceitação de 03.01.2022, apresentou a DAV a que foi atribuído o n.º 2022/..., do veículo ligeiro de passageiros da marca «Porsche», Modelo «911 Targa 4S», com o n.º de chassis WPOZZZ....., de 2981 centímetros cúbicos de cilindrada e 246 g/Km de emissões de dióxido de carbono, com a anterior matrícula definitiva do Luxemburgo ..., atribuída pela primeira vez em 09.11.2020, e a que veio a ser atribuída a matrícula nacional

O veículo move-se a gasolina, foi declarado aos serviços aduaneiros como tendo 9139 quilómetros no conta quilómetros, e teve um valor de aquisição de 215 000 €.

O referido veículo foi sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/..., em 03.01.2022, de 20 358,145 €, correspondendo 7 621,34 € a título de componente cilindrada, e 12 736,80 €, a título de componente ambiental, tendo a referida importância sido paga no dia 27-01-2023.

b) Com data de aceitação de 12.05.2022, apresentou a DAV a que foi atribuído o n.º 2022/0119...., do veículo ligeiro de passageiros da marca «Porsche», modelo 9YA, com o n.º de chassis WP1ZZZ...., de 3996 centímetros cúbicos de cilindrada e 313 g/Km de emissões de dióxido de carbono, com a anterior matrícula definitiva do Luxemburgo, ..., atribuída pela primeira vez em 17.12.2019, e a que veio a ser atribuída a matrícula nacional

O veículo move-se a gasolina, foi declarado aos serviços aduaneiros como tendo 63 878 quilómetros no conta quilómetros, e teve um valor de aquisição de 102 965 €.

Foi sujeito à liquidação do ISV n.º 2022/014...., em 12.05.2022, de 33 256,47 €, correspondendo 10 571,67 € à componente cilindrada e 22 684,80 € à componente ambiental, o qual foi pago pela Requerente, em 16.05.2022.

c) Com data de aceitação de 19.05.2023 apresentou a DAV , a que foi atribuído o n.º 2023/0168...., do veículo ligeiro de passageiros da marca «Ferrari», modelo F 152», com o n.º de chassis ZFF972....., de 6496 centímetros cúbicos de cilindrada e 373 g/Km de emissões de dióxido de carbono, com a anterior matrícula do Luxemburgo ..., atribuída pela primeira vez em 09.04.2021, tendo para o efeito processado uma Declaração de Veículo Ligeiro (DAV), e a que veio a ser atribuída a matrícula nacional

O veículo move-se a gasolina, foi declarado aos serviços aduaneiros como tendo 6 450 quilómetros no conta quilómetros, e teve um valor de aquisição de 434 034 €.

Foi sujeito à liquidação do ISV n.º 2023/16...., em 19.05.2023, de 55 243,45 €, correspondendo 20 727,90 € à componente cilindrada e 34 515,55 € à componente ambiental, o qual foi pago pela Requerente, em 19.05.2023.

25.2 O imposto foi formado a partir do cálculo das taxas em vigor para os veículos novos, com uma redução até 80% na componente cilindrada, por força da aplicação de uma tabela escalonada em função dos tempos de uso, até dez anos, aplicável aos veículos com mais de dez anos, e uma redução de 80% na componente ambiental, por força da aplicação de uma tabela escalonada, em função dos tempos de uso, até quinze anos, aplicável aos veículos com mais de quinze anos.

Em resultado da aplicação das referidas tabelas de redução, o «Porsche 911» modelo Targa 4 S, em resultado de ter entre um e dois anos, teve uma redução de 20% na componente cilindrada e de 10% na componente ambiental, e o «Porsche» 9YA, adiante designado «Cayenne» e o «Ferrari», em resultado de terem entre dois e três anos, tiveram uma redução de 28% na componente cilindrada e de 20% na componente ambiental.

25.3 Em 13.05.2024, o Requerente apresentou na Alfândega de ... um pedido de revisão oficiosa das liquidações supramencionadas visando uma anulação parcial das mesmas com a consequente devolução da diferença entre os ISV pagos por conta das admissões dos veículos e o que entende deveria ter sido pago, tendo em conta, entre outros o Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito do processo C-399/23, o qual foi indeferido por Despacho do Diretor da Alfândega de, proferido em 22.08.2025.

26. Os factos foram selecionados a partir da informação disponibilizada pelas Partes, por via da apresentação de cópias das DAV que suportaram a introdução no consumo e dos respetivos processos administrativos, tendo o Tribunal formado a sua convicção tendo em conta o relevo jurídico que a referida documentação assumiu para a decisão.

27. Não se dá como provado que as empresas que representam a Porsche e a Ferrari em Portugal tenham sido consultadas pela Requerente e tenha sido negada a informação solicitada.

V – APRECIACÃO DAS EXCEÇÕES

28. A Requerida suscitou as exceções da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria e do valor, a falta de interesse em agir e a inexistência de ilegalidade nos atos tributários, as duas primeiras de natureza dilatória e a última de natureza perentória, questões sobre as quais a Requerente não se veio a pronunciar.

Nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 278.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, em matéria de direito subsidiário, a procedência da exceção da incompetência absoluta do tribunal, pedida pela Requerida, determina a absolvição da instância e conduz o juiz, ou árbitro, a abster-se de conhecer o pedido, pelo que, com as demais exceções, por força da alínea e) do mesmo número, devem ser apreciadas e decididas de imediato.

Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria e do Valor

29.1 Tal como resulta do artigo 2º do RJAT, a apreciação de pretensões abrange a «*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*» e a «*declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais*».

Por sua vez, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT faz depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Com a publicação da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, no seu n.º 2, em matéria de «*Objeto de vinculação*», preceituou-se o seguinte:

«Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) ;*
- c) ...;*
- d) ...;*
- e) ...».*

29.2 A Requerente apresentou um pedido de pronúncia arbitral relativo à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de ISV efetuados pela Requerida, que visaram a introdução no consumo em território nacional de três veículos provenientes do Luxemburgo. alegando, para o efeito, que tais liquidações foram ilegais, por o quadro normativo nacional subjacente, ser desconforme com o direito comunitário representado pelo artigo 110º do TFUE.

Os tribunais arbitrais, à semelhança dos tribunais judiciais, têm igualmente a incumbência de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso dos respetivos processos e recusar a sua aplicação se as julgarem inconstitucionais.

Assim, estando em causa uma alegada desconformidade do ISV com o TFUE, o Tribunal Arbitral conclui que tem competência para a apreciação do litígio, uma vez que conforme o n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, Pretendendo a Requerente que o Tribunal Arbitral anule as liquidações por violação do disposto no artigo 110.º do TFUE, tal implica que se analise a conformidade das normas nacionais representadas pelo artigo 11.º do CISV à luz das normas do referido tratado e da subsequente jurisprudência.

Por isso, improcede a invocada exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, não se vislumbrando igualmente ilegalidade na pronúncia, tendo em conta o valor da causa.

Falta de interesse em agir

30.1 A Requerida argumenta com a falta de interesse em agir, uma vez que a Requerente é uma sociedade que se dedica à venda de veículos automóveis, promoveu a venda, pelo menos, de dois dos veículos admitidos, pelo que não teve qualquer prejuízo com os veículos automóveis que introduziu no mercado, uma vez que quem pagou o imposto foram os consumidores finais. Um eventual deferimento da pretensão conduziria a uma situação de enriquecimento sem causa, pois receberia o valor que pagou a título de ISV por duas vezes. Não há assim qualquer utilidade que mereça tutela jurídica, uma vez que não houve qualquer prejuízo para a Requerente, pois já recebeu o valor pago em sede de ISV aquando da celebração dos contratos de compra e venda.

30.2 A questão não está no apuramento da falta de interesse em agir, ou numa provável situação de enriquecimento sem causa, mas na legitimidade da Requerente em solicitar a devolução de um montante que julga ter sido cobrado em excesso relativamente ao que era devido.

No acórdão do STA, de 04.05.1994, processo n.º 17.499 já se sumariava que *“Tem legitimidade para impugnar a liquidação tributária quem nela figure como sujeito passivo do imposto liquidado.”*

Em acórdão do mesmo STA, processo n.º 01038/03, de 22.10.03, foi acordado que o artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT confere legitimidade para o processo tributário, entre outros, aos contribuintes, e o artigo 18º, n.º 3 da LGT, qualifica como sujeitos passivos da relação jurídica tributária, *“... pessoa singular ou colectiva, património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária...”*.

Em casos em tudo idênticos, já a mesma Secção do STA tinha acabado de decidir no mesmo sentido, - acórdãos de 1 de Outubro de 2003, processos n.ºs 956/03-40 e 957/03-40.

Atento o facto de, conforme o artigo 3.º do CISV, ser sujeito passivo do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares, neste último caso aqui incluindo a Requerente que não integra nenhuma das duas primeiras categorias, não oferece dúvidas a sua legitimidade, pois foi ela que adquiriu o veículo e pagou o respetivo ISV.

Ter vendido ou não o automóvel a terceiro, repercutindo ou não o ISV que pagou, é questão que não tem relevância jurídica para o interesse em agir, situação que apenas respeita à esfera subjetiva da Requerente.

Inexistência de ilegalidade nos atos tributários

31. Sobre a exceção da inexistência de ilegalidade dos atos tributários, o Tribunal Arbitral, subscreve o que a Requerente afirma de que, em rigor, não consubstancia uma verdadeira exceção dilatória, antes uma questão que tem a ver com a apreciação de mérito no âmbito da própria impugnação, pelo que, se entende, não proceder

VI - QUESTÕES A DECIDIR:

32. Não tendo procedido as exceções invocadas pela Requerida, no entendimento do Tribunal Arbitral as questões a decidir são as seguintes:

- Apreciar o pedido da Requerente de realização pelo Tribunal Arbitral das diligências de prova necessárias a verificar se a tributação em ISV dos veículos por si admitidos, 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, foi efetuada de acordo com o artigo 110.º do TFUE e com a jurisprudência comunitária e nacional decorrente da sua interpretação ou enferma de alguma outra ilegalidade.

- A não proceder o pedido de realização das diligências em matéria de prova, apreciar o pedido de submissão ao TJUE, da legalidade da legislação nacional à luz do artigo 110.º do TFUE.

VII – O DIREITO NACIONAL E COMUNITÁRIO

A - A Legislação nacional

33. A admissão dos veículos foi sujeita a uma liquidação do ISV prevista no artigo 11.º do CISV, sob a epígrafe «*Taxas – veículos usados*», na redação dada pela Lei n.º 75-B/ 2020, de 31 de dezembro, o qual preceituava o seguinte:

«1 - O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

TABELA D
Componente Cilindrada

<i>Tempo de uso</i>	<i>Percentagem de redução</i>
<i>Até 1 ano</i>	<i>10</i>
<i>Mais de 1 a 2 anos</i>	<i>20</i>
<i>Mais de 2 a 3 anos</i>	<i>28</i>
<i>Mais de 3 a 4 anos</i>	<i>35</i>
<i>Mais de 4 a 5 anos</i>	<i>43</i>
<i>Mais de 5 a 6 anos</i>	<i>52</i>
<i>Mais de 6 a 7 anos</i>	<i>60</i>
<i>Mais de 7 a 8 anos</i>	<i>65</i>
<i>Mais de 8 a 9 anos</i>	<i>70</i>
<i>Mais de 9 a 10 anos</i>	<i>75</i>
<i>Mais de 10 anos</i>	<i>80</i>

Componente ambiental

<i>Tempo de uso</i>	<i>Percentagem de redução</i>
<i>Até 2 anos</i>	<i>10</i>
<i>Mais de 2 a 4 anos</i>	<i>20</i>
<i>Mais de 4 a 6 anos</i>	<i>28</i>
<i>Mais de 6 a 7 anos</i>	<i>35</i>
<i>Mais de 7 a 9 anos</i>	<i>43</i>
<i>Mais de 9 a 10 anos</i>	<i>52</i>
<i>Mais de 10 a 12 anos</i>	<i>60</i>
<i>Mais de 12 a 13 anos</i>	<i>65</i>
<i>Mais de 13 a 14 anos</i>	<i>70</i>
<i>Mais de 14 a 15 anos</i>	<i>75</i>
<i>Mais de 15 anos</i>	<i>80</i>

2 - ...

3 – *Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado nos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto.*

$$ISV = \frac{V}{VR} \times Y + (1 - UR) \times C$$

em que

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação

disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

C é o «custo de impacte ambiental», aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela, bem como ao agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º;

U é o número de dias de tempo de uso da viatura;

UR é a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV.

4 - ...»

B - O Direito Comunitário

34. O artigo 110.º do TFUE (antes 90.º e 95.º noutras redações dos Tratados) diz o seguinte:

«1) Nenhum Estado-Membro pode fazer incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

2) Além disso, nenhum Estado-Membro pode fazer incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções».

C – A Jurisprudência comunitária

35. O facto de a tributação automóvel não se encontrar harmonizada a nível da União Europeia e existir uma panóplia de regimes de tributação nos diversos Estados-membros, tem suscitado controvérsia jurídica desde há quase quarenta anos, que se vai renovando, dado que os Estados-membros no exercício do seu *jus imperium* vão modificando e adaptando as respetivas legislações nacionais. Por isso, há atualmente um conhecimento bastante razoável sobre os limites interpretativos do artigo 110.º do TFUE relativamente a este tipo de imposições.

36. O ISV é um imposto interno, com características de imposto de registo ou matrícula, que tem de se conformar com as normas dos Tratados e com a interpretação que delas fazem os órgãos comunitários. Essa conformação impõe-se por força do artigo 8.º, n.º 4 da Constituição

da República Portuguesa (CRP) que, em matéria de direito internacional, estabelece que *«As disposições dos tratados que regem a UE e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático.»*.

37. No caso da República Portuguesa, um dos primeiros pronunciamentos do Tribunal de Justiça data de 9 de março de 1995, Processo C-345/93, (Nunes Tadeu), o qual acordou que *«A cobrança por um Estado-membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional»*.

38. Todavia, foi na sequência do acórdão de 22.02.2001, Processo C-393/98, (Gomes Valente), que foi obtida uma maior clarificação do Tribunal de Justiça especificamente dirigida à legislação portuguesa. Nele se explicita que a aplicação de uma tabela de taxas para os veículos usados fundada num critério de depreciação único não seria necessariamente contrária ao artigo 95.º, contudo, foi sublinhado que era importante que fossem tomados em conta outros fatores de depreciação que não apenas a antiguidade, de forma a garantir que a tabela *forfetária* refletisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos e permitisse alcançar de uma forma mais fácil o objetivo da tributação dos veículos usados, em termos de que, em nenhum caso, pudessem ser superiores ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

Na sequência da publicação do referido acórdão, o então Imposto Automóvel (IA) passou a contemplar também a opção dos proprietários dos veículos poderem solicitar um método, baseado no valor comercial do veículo, embora sujeito a uma taxa, a determinar, inicialmente por comissões de peritos, mais tarde por mera prova documental, em que o imposto a pagar fosse igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula, tendo sido criada uma alternativa à pura aplicação da tabela de reduções do imposto por anos de uso.

Reflexo igualmente do referido acórdão, foi a estatuição, pela primeira vez, do escalonamento dos dez anos de uso para fixar as percentagens de redução, a começar nos 20% para os veículos com 1 a 2 anos, até aos 80% para os veículos com mais de dez anos, variando as referidas percentagens consoante o crescente número de anos de uso (artigo 34.º, n.º 1 da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro).

39. Com a reforma global da tributação automóvel e a aprovação do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho de 2007, esta mesma tabela, com exceção do primeiro escalão, que foi subdividido para prever reduções de 10% para os veículos com antiguidade entre os seis meses e o ano, foi retomada nos exatos termos, não fazendo qualquer distinção entre os recém-criados fatores «Componente Cilindrada» e «Componente Ambiental», sendo de referir que esta última componente tinha sido introduzida de forma experimental em 2005.

40. Alterações substanciais à tabela de reduções por tempo de uso, operada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, em termos em que a percentagem de redução passou a relevar apenas em cinco escalões, entre os 20% para veículos com mais de um ano e os 52% para veículos com mais de cinco e não superior a seis anos, desencadeou uma ação de incumprimento em que pelo acórdão do Tribunal de Justiça, de 16 de junho de 2016, processo C-200/15, foi julgado que «... *Um sistema relativo ao cálculo de desvalorização dos veículos que não tem em conta a sua desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TJUE*».

41. A receção no ordenamento jurídico da jurisprudência dimanada deste acórdão acabou por não se pautar pela melhor conformidade, como o evidencia a Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, uma vez que, muito embora se tivesse regressado às reduções de imposto dos usados, em termos escalonados, de 10% para os veículos até um ano, até 80% para os veículos com mais de dez anos, tal redução recaía unicamente na componente cilindrada, deixando de fora a componente ambiental, pelo que a República Portuguesa foi confrontada com novo processo julgado pelo TJUE (Nona Seção) que, em acórdão de 2 de setembro de 2021, processo C-169/20, acordou que «*Ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra*

Estado Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º».

42. Todavia, antes mesmo deste acórdão ter sido proferido e sem conhecer o alcance interpretativo que poderia ter, o legislador nacional apressou-se a alterar o preceito em causa e deu uma nova redação ao artigo 11.º do CISV através da publicação da Lei do Orçamento do Estado para 2021 – Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, em que fixou percentagens de redução por tempos de uso do veículo diferenciadas em função da componente cilindrada (redução máxima de 80% para veículos com mais de dez anos) e da componente ambiental (redução máxima de 80% para veículos com mais de 15 anos), justificando tal facto com razões ambientais resultantes da maior longevidade dos veículos, legislação que foi aplicada aos veículos admitidos pela Requerente.

Este novo dispositivo não escapou ao escrutínio do TJUE, o qual através do Despacho de 6 de fevereiro de 2024, processo C-399/23, da Oitava Secção, afirmou que *«O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre veículos, quando é aplicado a um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados».*

43. Refira-se que, pouco tempo antes, e continuando a visar a legislação portuguesa, num aspeto mais particular da tributação, tinha já a mesma Oitava Secção do TJUE, em acórdão de 16 de novembro de 2023, processo C-349/22, se pronunciado no mesmo sentido, reiterando o alcance do artigo 110.º do TFUE, nos seguintes termos;

«22. O artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-membros, em condições normais de concorrência. Esta disposição visa eliminar todas as formas de proteção que possam resultar da aplicação de imposições internas, designadamente daquelas que são discriminatórias para produtos provenientes de outros

Estados-membros (Acórdão de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:2016, n.º 28) Este artigo é violado sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado [Acórdão de 2 de setembro de 2021, Comissão/Portugal (imposto sobre Veículos), C-169/20. EU:C:2021:679, n.º 34 e jurisprudência referida)].

23. Em matéria de tributação dos veículos automóveis usados importados, o artigo 110.º TFUE visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que respeita à concorrência entre os produtos que já se encontram no mercado nacional e os produtos importados e, por conseguinte, obriga cada Estado-Membro a escolher e a estruturar os impostos que incidem sobre os veículos automóveis de maneira a não terem por efeito favorecer a venda de veículos usados nacionais e desencorajar desse modo a importação de veículos usados similares (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 56, e Despacho de 17 de abril de 2018, dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, n.º 17).».

VIII – FUNDAMENTAÇÃO

A - Nota prévia

44. Como nota prévia, importa referir que a diferenciação da percentagem de redução por tempo de uso consoante as componentes cilindrada e ambiental, estratificadas por escalões, que é objeto do pedido de pronúncia arbitral e suportou os atos impugnado já não se encontra em vigor.

Com efeito, a Lei n.º 45-A/2024, alterou o artigo 11.º do CISV e estabeleceu percentagens de redução ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional segundo escalões de, até 1 ano a mais de 10 anos, nas percentagens de 10% a 80%, precisamente idênticas às que vigoraram apenas para a cilindrada no período subsequente à publicação do acórdão Gomes Valente e, mais tarde, já com a consideração da componente cilindrada e ambiental, com a publicação do CISV.

Esta alteração legislativa teve como causa próxima a prolação do despacho proferido no âmbito do processo C-399/23, de 6 de fevereiro, pelo TJUE.

Isto não invalida a necessidade de o Tribunal Arbitral apreciar o pedido de pronúncia, uma vez que se mostram preenchidos todos os pressupostos para a apreciação da legalidade do ato tributário praticado no domínio da anterior legislação.

B – Argumento do excesso

45. Como resulta da jurisprudência comunitária, ponto 21 do Despacho do Tribunal de Justiça, de 6 de fevereiro de 2024, processo C-399/23, a desvalorização da componente cilindrada e da componente ambiental não podem ser diferentes, se da soma de tal tributação resultar que o montante do imposto cobrado excede o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

Isto é, «*a contrario*», as duas componentes poderão ser diferentes, se do somatório do imposto por elas devido não resultar o cálculo de um valor de imposto superior ao valor de imposto residual dos veículos similares que integram o mercado nacional.

Já antes o Acórdão do Tribunal de Justiça, de 5 de outubro de 2006, processos apensos C-290/05 e C-333/06, ponto 52, referia que «*No âmbito de um regime relativo ao imposto automóvel, critérios como o tipo de motor, a cilindrada e uma classificação assente em considerações ambientais constituem critérios objetivos. Daí poderem ser utilizados num regime destes. Em compensação, não é exigível que o montante do imposto esteja relacionado com o preço do veículo.*».

A Requerente, apoiando-se em acórdão do Tribunal de Justiça que cita e nalgumas decisões do CAAD que enumera, sustenta que tendo em conta o valor erroneamente considerado pela componente ambiental e o que deveria ter sido calculado face à aplicação da mesma taxa às duas componentes, resultou que a Requerente pagou a mais a quantia de 7 135,24 €, mas tal premissa não é verdadeira.

Não é o facto de as percentagens das reduções nos escalões das duas componentes serem diferenciadas em função dos concretos anos de uso que ocorre uma desconformidade com o direito comunitário, mas apenas 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, ou seja, o que importa é a globalidade do imposto resultante da aplicação das suas componentes

não representar um valor de imposto superior ao residual dos veículos similares do mercado nacional.

C – A prova do excesso

46. Determinar que o imposto liquidado excede o valor residual do imposto incorporado no preço dos veículos similares comercializados em Portugal impõe a realização de um conjunto de diligências tendentes a recolha de elementos que permitam comprovar a desconformidade com o direito europeu.

A Requerente invoca dificuldades em obter essa prova pelos seus próprios meios, instando o Tribunal Arbitral a promover diligências junto da Requerida e de outras entidades com interesse, no sentido de reunir elementos que comprovem esse excesso de tributação, baseando-se, para o efeito, no facto de as reduções de imposto por anos de uso do veículo que foram aplicadas na liquidação não serem iguais para a componente cilindrada e para a componente ambiental.

47. O Acórdão do STA, de 24.04.2024, explicita que a conformidade da legislação nacional com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras do TJUE, por *«determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais»*. Ou seja, *«pressupõe a indagação de nova matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos usados importados.»* (In VI)

48. Densificando segundo os ditames do STA, constata-se que os veículos são provenientes do Luxemburgo e consomem gasolina, tendo sido matriculados pela primeira vez com um nível de imposições em termos de imposto sobre o valor acrescentado de 17%, atualmente o mais baixo da União Europeia e com uma tributação em imposto especial sobre o automóvel igualmente muito favorável, representada por uma fórmula que, para os veículos matriculados pela primeira vez a partir de 1 de janeiro de 2001, considerava o produto de uma taxa de um euro calculada por grama por quilómetro a partir do nível de emissões, um fator de 0,6 dado serem veículos a

gasolina e um fator exponencial a partir dos 90 gramas por quilómetros de 0,1 sobre 0.5, por cada 10 gramas de emissões de dióxido de carbono.

O facto de terem baixa tributação não significa que os preços de venda ao público dos veículos sejam mais baixos, ou os mais baixos do espaço europeu, havendo países mesmo onde não existem impostos de registo ou matrícula, dado que as marcas de automóveis ajustam as margens de comercialização e os preços de venda ao público também em função do potencial económico e da fiscalidade de cada país. É o caso do Luxemburgo, um centro financeiro por excelência, em que, pelo facto dos veículos serem sujeitos a uma tributação praticamente irrisória, o preço dos veículos não tem necessariamente de ser dos mais baixos uma vez que uma parte significativa da sua população dispõe de elevada capacidade aquisitiva.

49. Á data da admissão o «Ferrari» encontrava-se matriculado há dois anos e tinha 6450 quilómetros, o que significa uma utilização muito reduzida, de cerca de três mil quilómetros por ano, muito longe dos 15 000 quilómetros anuais habitualmente considerados pelas revistas da especialidade. O veículo tem uma muito elevada cilindrada, de 6 496 centímetros cúbicos, assim como igualmente de emissão de dióxido de carbono, de 373 gramas por quilómetro.

Em termos práticos, e tomando em consideração a informação constante das publicações da ACEA (European Automobile Manufacturers Association – 2022 Tax Guide acea, acessível em www.acea.auto) terá sido objeto de uma tributação de imposto especial de matrícula de 373 € X 0,6 X 3,4, ou seja, 760,92 €.

Trata-se de imposições com um significado muito reduzido no preço de aquisição do veículo, o qual foi de 434 034 €.

Insere-se num nicho de mercado muito seletivo, onde pontuam marcas como a Lamborghini, a Maserati, Aston Martin e Mercedes, que dispõem de modelos capazes de concorrer com o Ferrari.

É um modelo superdesportivo, mas na impossibilidade de se encontrar um modelo igual da mesma marca, do mesmo ano ou de anos próximos, deve procurar-se um modelo de marca diferente com características semelhantes ou, o mais aproximado possível, essencialmente em termos de cilindrada, cavalos de potência, tempos de arranque, características que tem reflexos no interesse dos consumidores e na fixação do respetivo valor comercial dos veículos.

50. Relativamente aos «Porsche» a situação apresenta-se diferenciada.

O mercado nacional deste tipo de veículos é mais aberto e ativo. De um total de 1673 veículos considerados de luxo (Porsche, Aston Martin, Bentley, Ferrari, Maserati, Lamborghini e Rolls Royce), só no ano de 2025 foram vendidos 1442 veículos da marca «Porsche» (In www.forbespt.com.venda-de-automoveis), pelo que se encontra com alguma facilidade, em especial nas plataformas informáticas, veículos usados da referida marca à venda, obviamente com uma alargada diversificação de anos de antiguidade, dado que sempre foi uma marca bastante ligada ao desporto automóvel e a alguma estilo de vida, ainda assim suscetível de permitir a constituição de um lote de veículos que exprima um valor de mercado de usados para os referidos anos de uso, basicamente temperado pela cilindrada e pela quilometragem.

O modelo «Cayenne» apresentou-se com uma cilindrada de quase quatro mil centímetros cúbicos de cilindrada e 313 gramas de emissões de dióxido de carbono por quilómetro, com uma antiguidade de vinte e nove meses e uma quilometragem de 63 878 quilómetros, ou seja, com um estado de uso acima da média, e teve um valor de aquisição, de 103 mil euros.

Comparativamente ao modelo «Targa», apesar de ter uma muito menor cilindrada, 2981 cc, e menores emissões de dióxido de carbono, de 246 g/Km, o seu preço de aquisição de 215 mil euros, reflete a antiguidade de catorze meses e a sua utilização reduzida.

Atento os valores das transações, o imposto especial de consumo a que foram sujeitos no país de primeira matrícula, não tem praticamente significado financeiro e é praticamente irrelevante no cômputo do valor de venda, pois atentos os dados relevantes, no primeiro dos casos terá sido pago 525,84 € (313 X 0.6 X 2.8) e, no segundo, 309,96 € (246 X 0.6 X 2.1).

51. Constata-se que, pelo preço de aquisição dos veículos, mesmo na condição de usados, pelas suas características, designadamente em termos de cilindrada, cavalos de potência, emissões de dióxido de carbono e performances em termos de arranque e velocidade de ponta, os veículos admitidos pela Requerente não são veículos vulgares, e inserem-se no topo da pirâmide do mercado automóvel, na categoria dos chamados veículos desportivos, o que não significa que não possam ser igualmente objeto de utilização no dia a dia, em princípio por pessoas mais endinheiradas, (são veículos de elevado consumo e manutenção cara), ou utilizados em atividades de representação social ou institucional, colecionismo ou simplesmente de aluguer temporário, tendo em vista potenciar emoções.

Assim sendo, o Tribunal Arbitral reconhece que o método tradicionalmente utilizado, de redução do imposto por anos de uso, poderá não ser o mais apto para se determinar o imposto residual incorporado em veículos similares.

Importa referir que sobre o conceito de similar pronunciou-se o TJUE no acórdão, de 15 de março de 2001, (Comissão/ França) em termos de que *«Produtos, como as viaturas, são similares na aceção do artigo 95.º, primeiro parágrafo (atual 110.º) do Tratado, quando as suas propriedades e as necessidades que satisfazem os coloquem numa relação de concorrência, dependendo o grau de concorrência entre dois modelos da medida em que haja satisfação de diversas exigências, nomeadamente em matéria de preço, dimensões, conforto, resultados, consumo, longevidade e fiabilidade. O veículo de referência deve ser idêntico em todos os aspetos ao veículo usado importado, ou seja, deve ser do mesmo modelo e do mesmo tipo que o veículo importado e deve ser similar em todas as suas outras características, podendo eventualmente ser retificado tendo em conta a inflação.»*

52. Todavia, a Requerente, não obstante a eventual insuficiência da tabela de reduções no cálculo do valor do imposto, não desenvolveu qualquer atividade probatória que possa conduzir a uma outra modalidade de tributação, tendo em conta uma mais aproximada determinação do valor dos veículos, sendo certo que nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Como se refere no ponto 35 da Decisão Arbitral n.º 54/2024 – T, *«O princípio do ónus da prova e as regras da sua distribuição correspondem a questão e a critério de decisão de direito, inerente ou inseparável da previsão ou dos elementos integrantes da norma jurídica a aplicar para a resolução da lide, e em função da pretensão e da posição das partes na relação material dela objeto. Se o autor não prova o facto constitutivo, a ação é julgada improcedente segundo o princípio «actore non probante réus absolvitur», mesmo que o réu não prove qualquer facto impeditivo, modificativo ou extintivo do direito que invoca.»*

53. O tipo de veículos admitidos sugere mesmo que a tabela de reduções do ISV em função dos anos de uso, tratando-se de veículos com um muito reduzido número de anos de uso, os poderá ter favorecido fiscalmente, uma vez que são veículos que não partilham o mercado tradicional, por vezes com personalizações ditadas pelo próprio comprador, encomendas com tempos de espera mais alargados, nalguns casos produções limitadas ou destinadas a comemorar alguma

efeméride, interesse em veículos para integrar museus ou coleção de automóveis pessoais, pelo que «a saída do stand» não tem o mesmo significado financeiro que tem para a maioria dos restantes compradores de veículos.

54. Refere o n.º 2 do mesmo artigo 74.º que, quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correta identificação junto da administração tributária, mas esse ónus não se transfere por uma simples menção de que a administração dispõe desse tipo de informação e a deve disponibilizar aos sujeitos passivos.

Com efeito, a AT tramita as DAV de introdução no consumo de todos os veículos ligeiros de passageiros e de mercadorias, veículos pesados ligeiros e de mercadorias e motociclos, tanto de veículos novos e usados, e com essas DAV forma uma base de dados onde, entre outras, consta informação relevante sobre marcas e modelos, tipo de combustível, cilindradas, veículos com cilindradas similares ou aproximadas, países de proveniência, anos de uso dos veículos e preços de aquisição, tanto de veículos novos como de usados.

A recolha de informação pela AT tem como finalidade assegurar a correta cobrança do ISV à luz das disposições legais em vigor e, nalgumas situações, do próprio IVA, e as bases de dados assim constituídas, muito embora possam ser aproveitadas para tratamento estatístico tendo em vista estruturar propostas governamentais de política de fiscalidade automóvel ou comprovar casos concretos e objetivos de regularidade tributária, não tem a estrita finalidade de servir de prova aos contribuintes para hipotéticas situações de excesso de pagamento do imposto legalmente devido.

D – Meios probatórios

55. É do conhecimento público que os veículos logo que são vendidos e saem do «stand», aliás nem precisarão de ser vendidos e basta terem sido matriculados, sofrem uma acentuada depreciação que tem continuidade nos primeiros três ou quatro anos de vida útil. Posteriormente, a sua depreciação anual estabiliza sensivelmente até aos dez anos e, daí em diante, normalmente a sua comercialização processa-se de forma mais ou menos marginal relativamente aos circuitos económicos.

Como se assinalou no acórdão do Tribunal de Justiça, de 23 de outubro de 1997, processo C-375/95, Comissão contra Grécia, ponto 22, «... a diminuição anual do valor dos automóveis é

normalmente superior a 5% e, não é linear, em especial nos primeiros anos em que é muito mais acentuada, prosseguindo o fenómeno da depreciação para além do quarto ano da entrada em circulação.».

No caso da legislação portuguesa, as tabelas de redução do ISV dos veículos usados admitidos aplicadas na tributação dos veículos em apreço, como já se deixou exposto, são assimétricas, pois não existe correspondência em termos de redução por tempos de uso entre a componente cilindrada e ambiental, mas são igualmente assimetricamente endógenas em cada uma das suas componentes.

Por exemplo, a fonte de informação das emissões de dióxido de carbono reside no certificado de conformidade, que é uma espécie de bilhete de identidade do veículo emitido pelo fabricante no momento do seu fabrico, onde se atesta que o veículo cumpre todos os regulamentos e regras em vigor na União Europeia e se especifica as suas emissões. Todavia, muito embora seja um dado objetivo e constante em toda a vida útil do veículo, o que se constata na Tabela D do artigo 11.º do CISV é que o legislador nacional não atendeu à natureza da respetiva componente e estabeleceu os escalões de forma objetivamente arbitrária, sem qualquer relação com a informação constante do certificado de conformidade.

As reduções por anos de uso em razão da componente ambiental são lineares e o legislador não está impedido de, à semelhança do que faz para o tempo de uso da cilindrada, recorrer à formação de escalões, mas até por razões de praticabilidade, teria sido aconselhável o seu cálculo automático, por referência a anos ou meses de uso, isto é, repartir as reduções de imposto de forma igualitária, ou seja 5,5% por ano, com o máximo de 80%.

Seguindo este método objetivo, no caso concreto dos veículos da Requerente, o veículo da marca «Ferrari», teria sido penalizado, uma vez que beneficiou de uma redução de 10% quando deveria ter beneficiado de 11%, e os veículos da marca «Porsche» teriam tido um benefício, uma vez que tiveram uma redução de 20% quando deveriam ter apenas 16,5%.

Relativamente à cilindrada, que foi durante muito tempo um referencial para o valor do veículo – um veículo com maior cilindrada tinha comparativamente a outro com menor cilindrada um valor superior, como já se reconheceu nos acórdãos acima mencionados, há igualmente uma assimetria, se bem que haja alguma justificação para que as reduções por escalão não sejam uniformes, uma vez que é o próprio mercado que cria os movimentos de oferta e procura de

veículos e se tenta fazer esse ajustamento, por via da cilindrada, em sintonia, aliás, com o mencionado no supracitado acórdão.

56. Já se deixou exposto que no artigo 11.º, n.º 1 do CISV são apresentadas tabelas de redução do ISV, escalonadas por anos de uso, tendo em conta duas componentes, que pretendem dar resposta expedita à tributação dos veículos usados, evitando a morosidade e a burocracia associada ao procedimento de todos os veículos a serem admitidos, devam ser sujeitos a uma peritagem que avalie o seu valor e o imposto residual incluso. É um método «cego» que não tem em consideração o estado real do veículo, seja mecânico ou simplesmente de apresentação, os extras que nele se encontrem incorporados, a quilometragem assim como as condições comerciais da transação.

57. Posto isto, importa recordar que no acórdão de 20 de setembro de 2007, Comissão/Grécia, C- 74/06, ponto n.º 41, o Tribunal de Justiça refere que para evitar que um sistema de tributação não seja contrário ao artigo 110.º do TFUE não basta que o sujeito passivo tenha possibilidade de requerer uma avaliação do veículo em causa, mas é necessário que os elementos que estruturam essa avaliação, não sejam, só por si, ou combinados, suscetíveis de não garantir que os veículos usados importados de outros Estados-Membros sejam sujeitos a um imposto que não exceda o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional.

O legislador nacional previu que caso o sujeito passivo entendesse que o montante do imposto apurado nos termos do referido n.º 1 excedia o imposto residual existente nos veículos que constituem o mercado nacional, tinha ao seu dispor outro método, baseado numa fórmula, em que poderia requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de uma taxa, que a mesma fosse aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto.

E – As dificuldades probatórias

58. A Requerente invoca que, nos casos concretos que identifica, existem dificuldades práticas no apuramento da legalidade da tributação dos veículos, ou melhor da sua conformidade com o direito comunitário, e que a prova, eminentemente factual, depende do acesso a informação estatística e de mercado que não lhe estão acessíveis.

Em função do tipo de veículos, de alta gama, afirma que a Porsche e a Ferrari recusaram-lhe informação, nos sites especializados não existem veículos similares aos aqui em apreciação, e está em causa um histórico de cinco anos.

Considera que a exigência de prova não pode ser aplicada em termos que tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil essa prova por parte do contribuinte, sob pena de violação dos princípios da tutela jurisdicional efetiva e da efetividade do Direito da União Europeia, e no caso dos veículos dos autos, de gama muito elevada, equivale na prática a impor-lhe uma prova materialmente impossível ou, no mínimo, de dificuldade desproporcionada (prova diabólica), donde deve o Tribunal Arbitral reconhecer essa especial dificuldade e promover as diligências instrutórias requeridas.

O Tribunal Arbitral já reconheceu que os veículos admitidos pela Requerente têm características especiais e um valor comercial intrínseco muito superior aos dos veículos objeto de massificação comercial, pelo que deve admitir-se que as tabelas de redução do ISV constantes do artigo 11.º, n.º 1 do CISV, baseadas exclusivamente em dados técnicos objetivos, não serão as mais adequadas para aferir o seu grau de depreciação, havendo que equacionar outros métodos de cálculo do imposto.

59. O legislador oferece no artigo 11.º, n.º 3 do CISV uma modalidade diferente de cálculo do imposto residual, denominado de método de avaliação,

Contudo, a Requerente alude à dificuldade que tem para obter informação relevante junto dos representantes das marcas «Porsche» e «Ferrari», e que as mesmas apenas se dispõem a fornecer essa informação mediante ordem judicial, considerando as exigências de prova, no seu global, desproporcionadas, qualificando-as de «prova diabólica».

Tem de se convir que o interesse dos representantes das marcas em geral em fornecer informação que favoreça a admissão de veículos usados pela chamada via paralela não é particularmente colaborante, tendo havido a necessidade de a própria União Europeia intervir, regulamentando prazos de emissão de homologações e custos associados, precisamente porque a colaboração que lhes era exigida, tendia a obstruir e a dilatar no tempo essas entradas de veículos.

No caso dos veículos da marca «Porsche» essa via paralela assume significado no contexto dos veículos introduzidos no consumo em Portugal, mas, independentemente da motivação

subjetiva, há que considerar que a Requerente invoca que está em causa um histórico de cinco anos, mas tal apenas se verifica porque aquando da admissão dos veículos não procedeu à impugnação dos atos tributários que estão em causa, nos prazo de três meses a partir do termo do prazo de pagamento, em conformidade com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), uma vez que se o tivesse feito, teria tido acesso a informação atual e relevante e não se defrontaria com as dificuldades que agora alega ter, para, em sede de revisão oficiosa, impugnar as liquidações efetuadas.

60. No setor automóvel existem publicações, algumas de carácter mensal, normalmente gravitando na órbita de associações de automóveis a que se acede por assinatura ou consulta individual que executam um trabalho de divulgação dos preços de mercado dos veículos usados, tanto na perspetiva da compra como no da venda, sendo um meio auxiliar na fixação de preços de referência nas transações dos veículos para os seus assinantes, normalmente concessionários e stands de automóveis, mas igualmente para particulares que pretendam comprar ou vender o seu automóvel, numa base de uma utilização normal do veículo na ordem dos quinze mil quilómetros anuais. A Requerente, enquanto agente económico do setor automóvel, conforme se confirma pelo pacto social, não ignorará certamente os referidos instrumentos auxiliares, pois através dele, consegue perceber se faz bons ou maus negócios, tanto que os mencionou expressamente.

Não se trata da indicação de preços fixos, mas simplesmente de preços de orientação, cujo acolhimento por parte dos destinatários depende das estratégias comerciais de cada agente económico, pelo que não se pode considerar que sejam meios idóneos para restringir ou falsear a concorrência.

Esta informação que durante muito tempo era fornecida em papel é, atualmente, também disponibilizada em plataformas eletrónicas, simplificando o processo de divulgação.

Esta referência às «publicações especializadas no setor» nasceu com a Lei 85/2001, num tempo em que ainda não estava generalizada a venda de veículos por via eletrónica, sendo, na ocasião, o meio mais comum, a sua divulgação nas páginas de anúncios dos jornais diários, e transitou para o CISV sem alterações.

Sucede que desde a publicação do CISV, a divulgação assegurada pelas publicações especializadas do setor passou gradualmente a coexistir com a divulgação de preços de venda

de automóveis por empresas que se dedicam elas próprias à comercialização de veículos, a partir da utilização de plataformas eletrónicas, os quais reportam práticas comerciais próprias, com base em fatores de avaliação que internalizam o seu próprio lucro.

Trata-se de uma evolução natural, compatível com o progresso tecnológico que nesta, como noutras áreas, se verificou, e que, pelo facto de a lei não se referir expressamente a essa forma de determinação do preço dos automóveis usados em território nacional, não pode nem deve ser excluída.

Todavia, a informação proveniente de tais plataformas tem de ser vista com uma maior cautela, pois, consoante os objetivos que se prossigam, é mais permeável à fraude e não está imune a manipulações, essencialmente quando as quotas de mercado que se visam são mais reduzidas.

61. Relativamente aos preços dos veículos novos, as próprias publicações patrocinadas pelas associações de automóveis revelam os preços de venda dos automóveis, sempre numa base indicativa uma vez que funciona a concorrência entre concessionários, cada um adotando as práticas comerciais que melhor servem os seus interesses, não podendo existir preços fixos.

Outra fonte muito importante de informação sobre preços de veículos novos é a que respeita às revistas sobre automóveis, de publicação regular, mensal ou trimestral, ou mesmo anuários, onde normalmente há rúbricas que incidem apenas sobre essa matéria. São essas mesmas revistas já de longo historial, pela sua longevidade refira-se a «Turbo», que publicam estudos comparativos entre modelos de automóveis de diversas marcas que possam ser considerados similares, frequentemente de muito elevada gama e que, às vezes, nem chegam sequer a ser comercializados em Portugal, tendo em vista elucidar a comunidade automobilística sobre as melhores opções de compra em função dos objetivos pretendidos, nos quais se inclui igualmente o preço de venda dos veículos e sobre o desenvolvimento da indústria automobilística em geral. Esses estudos comparativos abrangem frequentemente veículos iguais ou similares aos admitidos pela Requerente, colocando em apreciação, características técnicas e performances e os respetivos preços de venda ao público, caso já estejam a ser comercializados no mercado nacional.

Por isso, de um modo geral, há informação disponível sobre as cotações dos veículos, tanto novos como usados, iguais ou similares a serem selecionados pelos interessados, podendo a mesma ser recolhida junto dos representantes das marcas, das revistas patrocinadas pelas

associações de automóveis, das empresas que editam revistas sobre automóveis, mediante algum tipo de custo naturalmente, através dos preços de venda nos sites, desde que abranjam amostras significativas suscetíveis de ser validadas, ou de entusiastas do desporto automóvel que guardam com certo enlevo tais revistas e se prestam para colaborar, normalmente via «net».

62. As dificuldades que a Requerente alega e que a levam a pedir que o Tribunal Arbitral desempenhe um papel ativo na recolha de provas, existem por sua exclusiva responsabilidade, dado que teria sido muito mais fácil se tivesse impugnado atempadamente e tivesse efetuado essa recolha por ocasião da admissão dos veículos.

Com efeito, em matéria de admissão de veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia em território nacional, há muito que se encontrava consolidada uma determinada jurisprudência comunitária, em sintonia, de resto, com jurisprudência produzida relativamente a regimes fiscais automóveis semelhantes ao português, casos, entre outros da Grécia, Dinamarca, Finlândia, Roménia, Polónia.

No caso português, a partir do acórdão Gomes Valente, e dos acórdãos posteriores que apreciaram sucessivas alterações à legislação fiscal automóvel portuguesa nunca houve desvios da matriz que os enformou, donde não ter sido a prolação das mais recentes decisões do Tribunal de Justiça a que a Requerida faz alusão, que despertaram a comunidade jurídica para a problemática de uma eventual desconformidade da legislação portuguesa à luz do direito comunitário. Não se trata, por isso, de um erro de direito que estivesse encoberto e só tardiamente veio a ser detetado, que justifique uma apreciação recuperadora de eventuais direitos afetados pela ilegalidade de normas.

63. Ora da matéria de facto dada por provada, não existe qualquer documento probatório, carta, mail, mensagem escrita, etc. que comprove que fez diligências junto dos representantes das marcas «Ferrari» e «Porsche» no sentido de obter informação sobre os preços praticados na data em que procedeu à matriculação dos veículos que admitiu e que tal informação lhe foi negada. Aliás, se o tivesse feito na ocasião em que admitiu os veículos e tivesse feito tal consulta, apresentando-se como cliente particular interessado na aquisição de um veículo semelhante ao que admitiu, seguramente que teria tido uma resposta sobre as condições comerciais de venda, uma vez que o interesse dos representantes das marcas é vender

automóveis e não deixariam de facultar uma proposta de venda, a menos que seja modelo que a marca não comercializa no mercado nacional., o que, por vezes, acontece.

A ter sido negada, não juntou qualquer documento comprovativo de que os referidos preços de venda de veículo novo não constavam de qualquer publicação regular de informação sobre preços de veículos novos nos anos da primeira matrícula, designadamente das mais importantes, ... ou ..., ou solicitou esse tipo de informação específica a revistas especializadas na área dos veículos desportivos, ainda que mediante pagamento do referido serviço, nem identificou veículos que possam ser considerados similares aos por si admitidos e cujos preços de venda ao público, pudessem constar de tais publicações.

Interessando conhecer o preço de venda de veículo usado no mercado nacional, na data da admissão, não juntou documentos comprovativos de qualquer diligência realizada junto das publicações especializadas nem das principais plataformas informáticas onde habitualmente se promove a venda de veículos usados, que aliás identifica e como salienta a Requerida são de acesso público, caso do «...»,« ...», «...», «...»,« ...», etc.

A Requerente não provou que tenha feito qualquer diligência para comprovar a impossibilidade de fazer prova integral, ou mesmo parcial, do valor residual do imposto incorporado em veículos nacionais similares, pelo que a tutela jurisdicional efetiva na aceção do artigo 2.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos tribunais arbitrais, enquanto direito subsidiário, conforme decorre do artigo 29.º do RJAT, que compreende o direito de obter mediante um processo equitativo, uma decisão judicial que aprecie uma pretensão regularmente deduzida em juízo e em que a todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde uma adequada tutela, entre eles, a intimação da Administração a prestar informações, a permitir a consulta de documentos ou a passar certidões (alínea n) do n.º 2), assim como o reconhecimento de situações jurídicas subjetivas diretamente decorrentes de atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo (fiscal) (alínea f), tendo em vista a anulação de atos administrativos (de liquidação) (alínea a), não está em causa.

64. Em casos de veículos semelhantes ao do pedido de pronúncia, mas com muito maior antiguidade, o fator inflação poderia ter sido suscetível de justificar ilegalidades de tributação, uma vez que sendo veículos com elevados níveis de emissões de dióxido de carbono, o legislador, ao longo dos últimos vinte anos catapultou a tributação da componente ambiental

para níveis bem acima da inflação, tendo, no entanto, mantido uma constância na tributação da cilindrada.

65. Todavia, não é o caso das liquidações dos veículos em juízo.

Para além dos veículos serem quase novos, os seus preços de venda são relativamente insensíveis à inflação, dado que os preços de venda vão tendo em conta os êxitos desportivos das marcas e a adesão à sua utilização por celebridades, ricos homens de negócios ou estilos de vida, assim como, aferido pela crítica, ao sucesso de apresentações mundiais em feiras e salões de exposição, a Requerente não chegou a fazer qualquer esforço para densificar esta matéria de facto, objetiva nas taxas e nas inflações verificadas, o que envolveria a realização de pesquisas e cálculos, que poderiam criar dúvidas razoáveis ao julgador, e colocou a questão unicamente no plano do direito.

66. O princípio da tutela jurisdicional efetiva cede quando o próprio interessado se limita a fazer meras alegações e não concretiza o que efetivamente pretende provar, sendo certo que o argumento da diferenciação de percentagens não procede.

As tabelas de redução do imposto são um meio auxiliar na determinação do imposto, tendo em vista evitar a necessidade de todos os veículos serem examinados e avaliados individualmente, com a consequente afetação de recursos humanos e a elevada carga burocrática, e são jurisprudencialmente aceites.

Alegar simplesmente que não se consegue fazer prova da (hipotética) desconformidade com o direito comunitário de uma liquidação e recorrer ao tribunal para que promova as diligências necessárias a essa prova, seria abrir caminho para que, quem quer que fosse fizesse a mesma alegação, mesmo para modelos mais correntes, ou especialmente para veículos mais antigos, em que vigorava o IA ou mesmo o IVVA.

Seria uma inversão injustificada do ónus da prova e da violação do direito tributário, geradora de uma disfunção jurisdicional, pois transferia para os tribunais, incluídos os arbitrais, as tarefas de fazerem opções de realização de diligências de prova para, por conta dos Impugnantes, serem opostos à Administração Tributária,

Por isso, o princípio da tutela jurisdicional efetiva apenas é violador do artigo 110.º do TFUE, quando o contribuinte, tendo agido com a diligência necessária e esgotado todos os meios ao

seu alcance, demonstre fundamentadamente a impossibilidade de alcançar tal prova, e o tribunal não aceda a uma pretensão concreta de realização de uma determinada diligência.

67. Não tendo realizado qualquer diligência probatória, a Requerente não chegou a adquirir conhecimentos que, de algum modo, lhe permitissem, mediante adequada fundamentação, questionar a própria legalidade do sistema de tributação tal como se encontrava instituído.

68.1 Em primeiro lugar, mediante adequada fundamentação, denunciando a existência de uma taxa de avaliação que tinha sido introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, entretanto já extinta pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro, mas em vigor ao tempo da admissão dos veículos, alegadamente desconforme à luz do direito comunitário, em razão da exigência do pagamento de uma taxa de 250 ou 300 euros, consoante a modalidade de avaliação selecionada pelos serviços aduaneiros, o que não fez.

68.2 Em segundo lugar, mediante adequada fundamentação, numa questão em que está unicamente em causa o imposto incorporado num veículo, independentemente do seu valor ser elevado ou baixo, aferido por uma percentagem, o legislador, através dos fatores U e UR, ao introduzir no respetivo cálculo o número de dias de tempo de uso da viatura e a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV, questionar uma eventual discriminação relativamente aos veículos que foram introduzidos no consumo como novos, no mercado nacional,

68.3 Igualmente mediante adequada fundamentação, poderia ter suscitado a legalidade da forma de publicitação de dados relevantes para a aplicação dos fatores do n.º 3 do artigo 11.º do CISV,

69. À luz da jurisprudência comunitária, a Requerente poderia, ou deveria, ter fundamentado os motivos por que a alternativa mencionada no n.º 3 do artigo 11.º do CISV, nos casos concretos, não lhe poderia ser aplicada, precisamente porque a mesma era desconforme com o direito comunitário, e justificar as razões por que o n.º 1 do artigo 11.º do CISV era diretamente impugnável.

70. Com efeito, conforme o ponto 18 do acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-345/93, Fazenda Pública contra Nunes Tadeu, o Estado Português não pode invocar qualquer dificuldade prática para justificar que num caso concreto não pode evitar que veículos usados

admitidos não sejam discriminados, pelo que, em função das provas que lhe sejam oferecidas ou fundamenta a sua recusa de aceitação ou procede à sua validação.

Cabe ao direito interno encontrar a solução jurídica adequada para a salvaguarda e aplicação do princípio do primado comunitário e, como já se deixou expresso, o Tribunal Arbitral considera mesmo a legalidade da impugnação direta da liquidação efetuada nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do CISV.

Todavia, a impugnação direta da liquidação efetuada nestes termos não poderá deixar de se basear nos critérios do n.º 3 do artigo 11.º, expurgado do que é discriminatório relativamente aos usados admitidos, mas não pode ser direta e imediatamente transposta para os pedidos de revisão da liquidação, uma vez que respeita a questões factuais que o fator tempo diferencia.

Com efeito, não é a mesma coisa apreciar elementos de prova recolhidos no momento da admissão do veículo usado ou os mesmos serem recolhidos passado alguns anos, ou ser mesmo impossível a sua recolha, uma vez que estão sujeitos a alterações de propriedade, a acidentes ou avarias que lhe diminuam substancialmente o valor, sendo certo que o fator tempo obnubila a verdade dos factos, correspondente ao estado do veículo.

O momento da admissão é único para comprovar o estado do veículo e os extras que se encontram incorporados, que o valorizam efetivamente, que atualmente já não passam pelos então clássicos, existência de ar condicionado, sofás em pele ou jantes de liga leve, mas por uma variedade de instrumentos e pacotes de equipamentos de natureza tecnológica que dão segurança, facilitam a condução e proporcionam conforto.

No caso concreto dos veículos da marca «Porsche» que foram admitidos e cuja impugnação se aprecia, não tendo havido essa verificação, fica sem se saber o estado real dos veículos no momento da admissão, e a não junção de cópias das faturas, catálogos ou inspeções técnicas, eventualmente então entregues pela Requerente aquando da apresentação da DAV, não suprem essa deficiência.

71. De qualquer modo, o que se pede a um regime de tributação automóvel é que garanta a perfeita neutralidade entre produtos nacionais e produtos importados, pelo que, sob pena de violação do artigo 110.º do TFUE, não pode o mesmo ser utilizado para eliminar uma vantagem concorrencial do veículo usado admitido relativamente ao veículo introduzido em Portugal

como novo, mas o teste ao regime de tributação passa pela recolha de informação por parte dos interessados e por uma análise jurídica do edifício legislativo. o que não foi feito.

72. Refira-se que o termo «alternativo», era precisamente a palavra utilizada pelo legislador na sequência da reconversão da legislação nacional forçada pelo acórdão Gomes Valente, que passou pelo aproveitamento de um orçamento rectificativo do OE 2001, para, através da Lei n.º 85/2001, de 4 de agosto, aditar disposições ao Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de fevereiro e só posteriormente passou legalmente a se denominar de «avaliação».

A solução adotada era uma das mais consentâneas com a jurisprudência comunitária e consistiu na possibilidade de os proprietários dos veículos solicitarem que a liquidação fosse baseada no valor comercial dos veículos, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar fosse igual ao Imposto Automóvel residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula, em detrimento da pura aplicação da tabela de reduções.

Embora, por constrangimentos burocráticos, tenha vigorado apenas um ano, nada impede que o parecer da comissão de peritos seja substituído pelo recurso a publicações especializadas, pois é a estas que os próprios peritos vão beber a informação base para elaborarem as suas peritagens. Em resumo, entre o preço do veículo novo, que na ocasião incorporou o ISV por inteiro, e o preço do veículo usado é estabelecida uma relação percentual de depreciação do respetivo valor intrínseco, sendo esta a percentagem a considerar na redução do imposto.

73. No caso concreto dos veículos admitidos pela Requerente e cuja impugnação se aprecia, não houve qualquer verificação física, pelo que fica sem se saber o estado real dos veículos no momento da admissão, se o mesmo incorporou extras valiosos.

Em casos de mercados mais rarefeitos nada impede o recurso à intervenção de peritos que, pelo seu conhecimento mais específico e aprofundado do mercado automóvel, possam emitir parecer sobre os valores de veículos, cabendo à Administração Fiscal reconhecer ou rebater as conclusões de tais peritagens, situação que, em função do contraditório, os tribunais, incluindo os arbitrais, apreciarão.

É um facto que nestes últimos anos, mesmo neste segmento mais específico dos veículos com características desportivas, o mercado convencionalmente de combustão está a coexistir com

outras formas de alimentação dos veículos, caso dos veículos híbridos e dos veículos inteiramente elétricos, e, por vezes, se torna difícil estabelecer termos de comparação de preços de veículos, os quais devem respeitar as matrizes de fabrico.

Por isso, o Tribunal Arbitral reconhece que mesmo uma peritagem feita por um agente do mercado ou jornalista especializado tem de ser interpretada com uma margem de tolerância, dado que não são veículos comuns e há uma dificuldade objetiva na sua realização.

Os próprios preços de venda ao público são suscetíveis de variações em função do cliente que adquire anualmente um veículo da marca, ou sempre que sai um novo modelo, daquele que adquire ocasionalmente um veículo.

Estando em causa os valores dos veículos e a tributação que neles recai, sendo esses os parâmetros que o TJUE instituiu para avaliar a conformidade legislativa, tem de se atender não só à cilindrada e às emissões de dióxido de carbono (que vão sendo reduzidas paulatinamente com o decorrer dos anos), mas também aos preços de venda praticados.

Por outro lado, os extras incorporados que não sejam de série, interferem igualmente no preço de venda, e isso apenas uma vistoria aduaneira prévia à matrícula e um validar de fotografias do veículo, poderão justificar a aceitação de peritagens com preços de venda diferenciados dos normalmente praticados.

Embora cada caso deva merecer uma apreciação individualizada, constata-se que o somatório das aquisições dos veículos da Requerente foi de 752 899 €, e que o ISV pago foi de 86 683,27 €, o que corresponde a uma percentagem de 11,5% sobre o valor dos veículos.

Considerando que a Requerente solicita a devolução do ISV pago no montante de 7135,24 € constata-se que o pedido de pronúncia incide sobre uma importância de menos de 1% do valor dos veículos e de 8% do imposto pago.

IX - A SUBMISSÃO AO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

74. Pese embora a Requerente solicite expressamente que caso o Tribunal Arbitral não se disponha a realizar essas diligências instrutórias ou a flexibilizar o ónus da prova em termos compatíveis, seja efetuado reenvio prejudicial ao TJUE ao abrigo do artigo 267.º no sentido de esclarecer um conjunto de matérias relacionadas com a tributação do ISV, adiantando os termos

em que as perguntas devem ser colocadas, o Tribunal Arbitral não irá atender ao referido pedido, pelas razões que adiante se mencionam.

A - Se o artigo 110.º do TFUE, em conjugação com os princípios da efetividade e da tutela jurisdicional efetiva, se opõe a uma prática jurisprudencial segundo a qual em litígios sobre o ISV relativo a veículos usados importados é exigido ao contribuinte que faça prova integral do valor residual do imposto incorporado em veículos nacionais similares?

A Requerente não apresentou qualquer documento probatório, carta, mail, mensagem escrita, etc. que comprove que fez diligências junto dos representantes das marcas «Ferrari» e «Porsche» no sentido de obter informação sobre os preços praticados na data em que procedeu à matrícula dos veículos que admitiu e que tal informação lhe foi negada. Aliás, se o tivesse feito na ocasião em que admitiu os veículos e tivesse feito tal consulta, apresentando-se como cliente particular interessado na aquisição de um veículo semelhante ao que admitiu, seguramente que teria tido uma resposta sobre as condições comerciais de venda, uma vez que o interesse dos representantes das marcas é vender automóveis e não deixariam de facultar uma proposta de venda, a menos que seja modelo que a marca não comercializa no mercado nacional.

A ter sido negada, não juntou qualquer documento comprovativo de que os referidos preços de venda de veículo novo não constavam de qualquer publicação regular de informação sobre preços de veículos novos nos anos da primeira matrícula, designadamente das mais importantes, ... ou ..., ou solicitou esse tipo de informação específica a revistas especializadas na área dos veículos desportivos, ainda que mediante pagamento do referido serviço, nem identificou veículos que possam ser considerados similares aos por si admitidos e cujos preços de venda ao público, pudessem constar de tais publicações.

Interessando conhecer o preço de venda de veículo usado no mercado nacional, na data da admissão, não juntou documentos comprovativos de qualquer diligência realizada junto das publicações especializadas nem das principais plataformas informáticas onde habitualmente se promove a venda de veículos usados, que aliás identifica e como salienta a Requerida são de acesso público, caso do «...», «...», «...», «...», «...», etc.

A Requerente não provou que tenha feito qualquer diligência para comprovar a impossibilidade de fazer prova integral, ou mesmo parcial, do valor residual do imposto incorporado em

veículos nacionais similares, pelo que a tutela jurisdicional efetiva a que se refere o artigo 2.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos tribunais arbitrais, enquanto direito subsidiário, conforme decorre do artigo 29.º do RJAT, que compreende o direito de obter mediante um processo equitativo, uma decisão judicial que aprecie uma pretensão regularmente deduzida em juízo e em que a todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde uma adequada tutela, entre eles, a intimação da Administração a prestar informações, a permitir a consulta de documentos ou a passar certidões (alínea n) do n.º 2), assim como o reconhecimento de situações jurídicas subjetivas diretamente decorrentes de atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo (fiscal) (alínea f), tendo em vista a anulação de atos administrativos (de liquidação) (alínea a). não está em causa, não sendo a questão admissível.

B - Se o princípio da efetividade exige que os tribunais nacionais – incluindo os arbitrais – disponham e utilizem poderes instrutórios que lhes permitam, a pedido do contribuinte, obter junto da Administração Fiscal e de entidades independentes os elementos necessários para apreciar se, num caso concreto, o montante de imposto cobrado excede o montante de imposto residual incorporado em veículos nacionais similares?

A Requerente identifica três casos concretos em que o montante de imposto cobrado terá excedido o montante de imposto residual incorporado em veículos nacionais similares, em razão de ter sido aplicada uma diferenciação das percentagens de redução do imposto, consoante se trate da componente cilindrada ou ambiental. Para o efeito, fixou o valor do processo no somatório das diferenças entre os três casos concretos.

Parte do pressuposto errado que a desconformidade com o direito comunitário existe porque as percentagens de redução são diferentes consoante as componentes, mas segundo a jurisprudência comunitária essa desconformidade apenas existe 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, ou seja, a aplicação de percentagens diferenciadas, só por si, não significa ilegalidade na tributação.

Constitui um princípio do processo arbitral a livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a

livre convicção dos árbitros, conforme artigo 16.º, alínea e) do RJAT e, nessa perspetiva, o Tribunal Arbitral considera o seguinte:

A Requerente não reclamou, recorreu hierarquicamente ou impugnou a liquidação nos prazos legalmente fixados, tendo-se conformado com o pagamento do ISV que lhe foi exigido:

Ao tempo da admissão dos veículos existia uma jurisprudência comunitária consolidada sobre a forma como os Estados Membros que tem impostos de registo/matricula deverão acolher nos respetivos direitos nacionais a tributação de veículos usados provenientes de outros Estados Membros.

Essa jurisprudência não sofreu qualquer desvio com a posterior publicação de um acórdão e um despacho por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia, que reafirmou os princípios que sempre tem defendido como solução jurídica.

A Requerente apresenta um pedido de revisão oficiosa fundada no erro dos serviços, baseada num acórdão que não inovou ou constituiu uma surpresa que não poderia ter sido considerada por ocasião da admissão dos veículos e sem que tenha desencadeado qualquer processo probatório tendente a demonstrar uma eventual desconformidade com o direito comunitário.

Parte do pressuposto errado que a desconformidade com o direito comunitário existe porque as percentagens de redução são diferentes. mas não extrai as respetivas consequências, dado que, se o regime jurídico nacional aplicado aos identificados casos concretos fosse considerado desconforme, teria, desde logo, ficado em causa toda a liquidação do imposto e não apenas o diferencial de imposto entre percentagens, conforme consta do pedido de pronúncia.

Sendo admitidos todos os meios gerais de prova, incluindo os pareceres periciais, a Requerente labora num erro ao fundamentar a impugnação,

Queixa-se das dificuldades em obter provas, alegando que está em causa um histórico de cinco anos, mas, se dificuldades existem, elas são da sua própria responsabilidade, uma vez que se tivesse impugnado no prazo legalmente fixado, essa informação probatória era atual e mais facilmente acessível, existindo um razoável manancial de informação sobre veículos com características desportivas semelhantes aos em apreciação.

Prevê o artigo 10.º, n.º 2, alínea d) do RJAT que do pedido de pronúncia conste os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir, mas o Requerente não tem quaisquer certezas sobre uma eventual ilegalidade na tributação – limita-se a ter

dúvidas e a formular a hipótese de que da aplicação de percentagens de redução do imposto em função das componentes resultou um excesso de tributação relativamente aos veículos usados iguais ou similares existentes no mercado nacional, o que não é necessariamente verdade.

Os poderes instrutórios devem ser exercidos com parcimónia, mediante a apreciação de um esforço sério dos Impugnantes na procura da verdade material e não por força de impulso resultante da leitura apressada de um qualquer acórdão.

Requerendo-se a intervenção do Tribunal de Justiça para a apreciação de uma situação meramente hipotética, a questão não é admissível e improcede.

C - Se é compatível com o artigo 110.º e com o princípio da tutela jurisdicional efetiva uma prática nacional que, perante a alegação de violação daquele preceito e a alegação de uma dificuldade objetiva de prova, recusa ordenar quaisquer diligências instrutórias complementares e julga improcedente o pedido por mera falta de prova do contribuinte?

A Requerente alega uma dificuldade objetiva de prova, todavia, não apresenta qualquer comprovativo dessas dificuldades.

Trata-se de veículos exclusivamente movidos a combustão em que existe um mercado de usados significativo, se bem que as alternativas de diversificação energética já se comecem a fazer sentido no segmento, inclusive, já relativamente aos míticos veículos da marca «Ferrari». A prova dos veículos não terá necessariamente que passar pela prova fornecida pelos representantes das marcas, aliás se as mesmas se tivessem oposto a qualquer colaboração, porque não pretendiam mesmo colaborar, ou pretendendo colaborar não tinham identificado veículos com as mesmas características que tivessem sido introduzidos no consumo, ou se o tivessem sido, tinha sido pelo canal paralelo à margem da sua rede comercial, a Requerente deveria ter selecionado veículos de outras marcas, detentoras de modelos com cilindradas, preços de venda e performances semelhantes ou aproximadas e emissões dióxido de carbono ponderadas, e ter «simulado» a tributação da admissão de veículos idênticos ou similares nos anos em que os mesmos foram matriculados pela primeira vez em território nacional, encontrando, deste modo, valores médios, para o que existe uma grande variedade de publicações de interesse.

O Tribunal Arbitral recusa ordenar quaisquer diligências instrutórias complementares, como alega a Requerente, porque, para sustentar a sua pretensão, não foi feita qualquer organização

do processo de impugnação em matéria de prova, como determina a lei tributária, pelo que as diligências nunca seriam complementares, mas da iniciativa e exclusiva responsabilidade do tribunal com reflexos no dever inerente ao princípio da imparcialidade do árbitro

O princípio da tutela jurisdicional efetiva cede quando o próprio interessado se limita a fazer meras alegações e não concretiza o que efetivamente pretende provar, sendo certo que o argumento da diferenciação de percentagens não procede.

As tabelas de redução do imposto são um meio auxiliar na determinação do imposto, tendo em vista evitar a necessidade de todos os veículos serem examinados e avaliados individualmente, com a conseqüente afetação de recursos humanos e a elevada carga burocrática, e são jurisprudencialmente aceites.

Alegar simplesmente que não se consegue fazer prova da (hipotética) desconformidade com o direito comunitário de uma liquidação e recorrer ao tribunal para que promova as diligências necessárias a essa prova, seria abrir caminho para que, quem quer que fosse fizesse a mesma alegação, mesmo para modelos mais correntes, ou especialmente para veículos mais antigos, em que vigorava o IA ou mesmo o IVVA.

Seria uma inversão injustificada do ónus da prova e da violação do direito tributário, geradora de uma disfunção jurisdicional, pois transferia para os tribunais, incluídos os arbitrais, as tarefas de fazerem opções de realização de diligências de prova para, por conta dos Impugnantes, serem opostos à Administração Tributária,

Por isso, o princípio da tutela jurisdicional efetiva apenas é violador do artigo 110.º do TFUE, quando o contribuinte, tendo agido com a diligência necessária e esgotado todos os meios ao seu alcance, demonstre fundamentadamente a impossibilidade de alcançar tal prova, e o tribunal não aceda a uma pretensão concreta de realização de uma determinada diligência.

Improcede, por isso, o pedido da Requerente.

A mencionada jurisprudência do TJUE, invariável nos seus princípios decisórios, faz com que não se coloque ao Tribunal Arbitral qualquer dúvida acerca da interpretação de normas jurídicas comunitárias, inexistindo razão para interpelar de novo aquele tribunal, mesmo na perspetiva em que a Requerente a pretende colocar.

X – DECISÃO

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

- a) Manter os atos de liquidação impugnados, por as referidas liquidações efetuadas 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, não se mostrarem desconformes com o direito comunitário, designadamente com o artigo 110.º do TFUE, aplicável por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP, e com a jurisprudência comunitária e nacional dele decorrente, em razão de não ter ficado provado que o imposto resultante das diferentes reduções por anos de uso, segundo as componentes ambiental e cilindrada, excedeu o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.
- b) Não promover as diligências requeridas pela Requerente junto de potenciais fontes de interesse para comprovar o excesso de tributação dos veículos relativamente a veículos usados similares existentes no mercado nacional.
- c) Não promover as diligências requeridas pela Requerente junto do TJUE por visarem uma mera prova hipotética de desconformidade da legislação nacional com o ordenamento jurídico comunitário.
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais.

XI – VALOR

76. Nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA, 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 € 7135,24 €, (sete mil cento e trinta e cinco euros e vinte e quatro cêntimos).

XII – CUSTAS PROCESSUAIS.

77. 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 € 612 (seiscentos e doze euros), a pagar pela Requerente.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 29 de abril de 2026.

O Árbitro Singular

António Manuel Melo Gonçalves