

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1113/2025-T

Tema: ISV - Artigo 11º CISV; artigo 10º do RJAT; tempestividade do pedido arbitral;
Jurisprudência TJUE; ónus da prova

SUMÁRIO:

I – A previsão expressa contida no artigo 25.º, n.º 1, do RJAT, que prevê a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional da decisão arbitral que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada, pressupõe necessariamente a competência do Tribunal Arbitral para apreciar, em sede de fiscalização concreta, a constitucionalidade das normas cuja aplicação seja relevante para a decisão do litígio. O que é reforçado pelo disposto nos artigos 204.º e 209º da CRP.

II – A pretensão de receber o montante de imposto que tenha sido liquidado de forma ilegal é uma consequência da declaração de ilegalidade e do dever de restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, conforme o estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT. Assim, tal pretensão não contende com a competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD.

III – O pedido de revisão inicialmente apresentado pelo Requerente tinha por objeto uma pretensão de anulação parcial da liquidação. O pedido foi reformulado em sede de audiência prévia para anulação integral da liquidação. Todavia, resulta da decisão final proferida no procedimento de revisão que a AT não rejeitou a reformulação do pedido. Pelo contrário, procedeu à respetiva apreciação, analisando a alegada ilegalidade da liquidação à luz do artigo 110.º do TFUE e da jurisprudência do TJUE, concluindo que o Requerente não demonstrou que o montante do imposto cobrado excedesse o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares. Assim, à luz do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, em conjugação com o n.º 2, do artigo 102.º do CPPT, o pedido arbitral não é extemporâneo, pois foi apresentado no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão do procedimento de revisão.

IV – À luz da Jurisprudência contida no Despacho do TJUE, de 6-02-2024, proferido no processo C-399/23 (Despacho Osóquim), e do Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 24 de abril de 2024, no âmbito do processo n.º 25/23.8BALSb, conclui-se que a desconformidade da norma do artigo 11º do CISV com o disposto no artigo 110.º do TFUE, tem de ser aferida em concreto, no cálculo do imposto incidente sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, e que se verifica quando a norma interna não considere a desvalorização da componente ambiental na mesma proporção e nos mesmos termos da componente cilindrada, **se, e na medida em que**, o imposto cobrado sobre o veículo importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

V - O ónus da prova que recai sobre o Requerente é o de demonstrar os **factos concretos** que evidenciem que o imposto efetivamente cobrado excedeu o imposto residual incorporado no valor de veículos nacionais similares. Na ausência dessa demonstração, não se encontra provado que a liquidação impugnada tenha produzido o efeito discriminatório proibido pelo artigo 110.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

No dia 20/12/2025, A..., portador do n.º de identificação fiscal..., residente na Rua ..., n.º ... Beja, doravante designado por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e do disposto no artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

O pedido arbitral tem por objeto o despacho de indeferimento de 25.09.2025 do Diretor da Alfândega de Aveiro, sobre um pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) que recaiu na Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) n.º 2022/..., com data de aceitação em 14.04.2022, relativamente a um veículo usado, por si adquirido num Estado membro da União Europeia e posteriormente introduzido no mercado português.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 20/12/2025, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT, em 23-12-2025. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular. A designação ocorreu no dia 06/02/2026, seguindo-se a comunicação e a aceitação do encargo. As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o **Tribunal Arbitral ficou constituído em 24/02/ 2026**. Seguidamente, foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerida, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

Em 02/03/2026 foi proferido despacho arbitral, nos termos do disposto no artigo 17º, do RJAT, a notificar a AT para apresentação de resposta, no prazo legal, bem assim como para

junção do respetivo Processo Administrativo. A resposta da AT foi apresentada nos autos em 14-04-2026, acompanhada da junção do respetivo processo administrativo (PA).

Em 14-05-2026 foi proferido despacho arbitral para notificação do Requerente para responder à matéria de exceção alegada pela AT, no prazo de 10 dias. Em 26-05-2026 o Requerente juntou a sua resposta às exceções.

Analisados os articulados e documentação junta nos autos o Tribunal arbitral proferiu despacho arbitral em 29-06-2026, nos termos previstos no artigo 18º do RJAT. Considerando os elementos constantes dos autos, a não indicação de prova testemunhal a produzir ou de outras diligências probatórias, dispensou a realização da reunião prevista nesse dispositivo legal, por desnecessária, e fixou prazo para alegações escritas, facultativas, a apresentar pelas partes

Requerente e Requerida juntaram as suas alegações escritas, respetivamente, em 09-07-2026 e 22-07-2026.

A tramitação do processo encontra-se concluída para decisão desde 22-07-2026.

Em 13-08-2026 foi junta aos autos comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

II – A posição das partes e as questões a decidir

§1º A posição do Requerente:

O Requerente formula o seu pedido arbitral, fundamentado na ilegalidade da liquidação do ISV, alegando, em síntese, que contrariamente ao que a AT considerou na decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, a liquidação de ISV é ilegal e deve ser anulada. O Requerente contesta a decisão de indeferimento da AT, segundo a qual *«a liquidação não enferma de qualquer vício de violação de Lei, sendo válido o ato de liquidação de ISV constante da DAV supracitada»*.

Pretende a anulação do montante total liquidado, conforme resulta do quadro interpretativo fornecido pelo Despacho do Tribunal de Justiça, de 06.02.2024, com posterior densificação pelo STA, e peticiona a restituição do montante cobrado em sede de ISV no valor total de **€11.688,72** (onze mil seiscientos e oitenta e oito euros e setenta e dois cêntimos), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

O Requerente pagou integralmente o ISV liquidado na própria data de emissão da liquidação, porém, não se conforma com os critérios subjacentes ao cálculo do valor de imposto, o que determinou a pedido de revisão do ato tributário que antecedeu o presente pedido arbitral, o qual veio a ser indeferido, como resulta do despacho junto ao processo administrativo que se dá por integralmente reproduzido.

Considera, assim, que a liquidação de ISV é ilegal porquanto o artigo 11º do CISV não está em conformidade com o artigo 110º do TFUE. Invoca em reforço da sua posição a jurisprudência do TJUE, que por diversas vezes se pronunciou já sobre esta questão.

Conclui o seu pedido, formulado nos termos seguintes, peticionando ao Tribunal Arbitral que:

«a) *Declare a ilegalidade da liquidação a que foi sujeito o veículo em referência, por desconformidade com o direito comunitário, designadamente o artigo 110.º do TFUE e interpretação jurisprudencial do mesmo, em razão do sistema de tributação de veículos usados aplicados ao Impugnante por força do n.º 1 do artigo 11.º, do CISV não ter assegurado que o montante por si pago em sede de ISV não tinha ultrapassado o montante residual de imposto incorporado em veículos da mesma marca e modelo, entrados no consumo no mercado nacional na data da primeira matrícula do veículo a admitir, o que comprovadamente se demonstrou ter sucedido, não constituindo o recurso ao n.º 3 alternativa à superação dessa ilegalidade,*

b) Em razão da inconstitucionalidade das normas, determine a anulação do ato tributário e do Despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferido pelo Diretor da Alfândega de Aveiro, de 25.09.2025, com a consequente condenação da AT à restituição ao Impugnante do montante de 11 688.72 € (onze mil seiscientos e oitenta e oito euros e setenta e dois cêntimos), pago em sede de ISV.

c) Ordene o pagamento de juros indemnizatórios, em conformidade com a legislação fiscal aplicável.»

O requerente reitera e reforça esta posição nas alegações juntas aos autos, desenvolvendo o percurso evolutivo da jurisprudência do TJUE, sempre em reforço da tese da ilegalidade do ato, chegando a sugerir o reenvio prejudicial ao TJUE. Conclui as suas alegações reiterando a ilegalidade dos atos tributários impugnados, seja da decisão de indeferimento do pedido de revisão, e da liquidação subjacente.

§2º A posição da Requerida:

A posição da Requerida AT é a de pugnar pela legalidade da liquidação impugnada, e bem assim da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação, apresentado pela Requerente e que antecedeu a apresentação deste pedido arbitral. Na resposta apresentada nos autos, começa por alegar as exceções de extemporaneidade do pedido arbitral e a incompetência do tribunal arbitral.

Quanto à questão de fundo, considerando o despacho de indeferimento do pedido de revisão conclui a AT que a sua atividade é estritamente vinculada, ou seja, a sua função é aplicar a lei e liquidar o imposto de acordo com as regras em vigor no ordenamento jurídico português.

Alega a AT, que da jurisprudência do TJUE invocada nos autos não resulta, sem mais, a ilegalidade da liquidação.

Alega ainda que, tal como resulta da mais recente jurisprudência do STA seguida por algumas decisões arbitrais mais recentes, a desconformidade do disposto no artigo 11º do CISV com o Direito da União Europeia, não se afere em abstrato, nem se traduz numa desconformidade absoluta, mas antes concreta e relativa, que exige que o Requerente cumpra o ónus da prova de demonstrar o efeito discriminatório eventualmente resultante da aplicação da norma ao caso em concreto. Conclui que tal prova não foi efetuada nos presentes autos, pelo que, caso o Tribunal não decida pela procedência das exceções e conheça da questão de mérito, ainda assim, pugna pela improcedência do pedido arbitral por não ter ficado provado o efeito discriminatório da norma na concreta aplicação ao caso em apreço.

Posição que reitera nas suas alegações, alegando ainda que o Requerente não pode suscitar novas questões a apreciar pelo Tribunal em fase de alegações, devendo estas ser desconsideradas, por extemporâneas e, em todo o caso, injustificadas face à evolução da Jurisprudência do TJUE e do nosso STA, já devidamente expostas nos articulados iniciais (pedido arbitral e resposta).

§3º Questões a decidir:

Considerando a causa de pedir e o pedido formulado no pedido arbitral, constata-se que a Requerente convoca o tribunal arbitral para decidir uma única questão de direito: **saber se a liquidação do ISV padece de ilegalidade, por ter como base legal fundamentadora a norma do artigo 11.º do CISV, em violação do artigo 110º do TJUE.**

Considerando a resposta da Requerida AT: são colocadas a este tribunal arbitral aferir duas questões prévias para decisão das exceções invocadas. Assim, ordenadamente, as questões a decidir pelo tribunal são:

1ª - a incompetência material do tribunal arbitral para conhecer da alegada inconstitucionalidade do artigo 11º do CISV e para condenar no reembolso do valor de imposto pago, acrescido de juros;

2ª - a extemporaneidade do pedido arbitral, por ter sido apresentado depois de se verificar a caducidade do direito de ação;

3ª – Em caso de improcedência das alegadas exceções, conhecer da questão de fundo e aferir da alegada ilegalidade da decisão do pedido de revisão e da liquidação de ISV subjacente.

III – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

*

Como vimos foram invocadas exceções, alegadas pela AT, as quais se configuram como questões de direito, que importa conhecer previamente à questão de mérito, já que a sua eventual procedência obsta ao conhecimento do mérito da causa. Contudo, impõe-se começar pela decisão da matéria de facto, já que é essencial fixar os factos necessários à decisão das questões de direito o que inclui a matéria de exceção alegada pela AT.

A matéria de facto constitui o substrato factual sobre o qual vão incidir as decisões jurídicas, incluindo as decisões sobre pressupostos processuais, como é o caso da competência do Tribunal, a aferir face às circunstâncias de facto que caracterizam o caso concreto em apreciação.

De ressaltar que, metodologicamente, se impõe conhecer previamente das exceções, mas não pela ordem indicada pela Requerida AT, já que a decisão sobre a exceção de incompetência deve preceder a decisão sobre a caducidade do direito de ação, por se considerar que a competência é um pressuposto relativo ao próprio poder jurisdicional do tribunal para conhecer da causa e, nessa medida, precede o conhecimento de qualquer outra.

Assim, este tribunal arbitral, após fixação da matéria de facto relevante para aferir, concretamente, da procedência ou não das questões suscitadas nos autos, passará à decisão da matéria de direito na qual se incluem as exceções e, se for o caso destas improcederem, da questão de mérito.

IV - DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS:

Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:

- a) Em 14/04/22 foi emitida a liquidação de ISV resultante da apresentação, na Alfândega de Aveiro, da Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) nº 2022/..., para introdução no consumo em Portugal, do veículo automóvel ligeiro de passageiros, da marca Porsche, modelo 997 Turbo, com o n.º de chassis ..., proveniente da

República Federal da Alemanha (RFA), como resulta da DAV junta com o processo administrativo. - **(Cfr- Documento 1, integrante do processo administrativo – PA1);**

- b) Considerando o teor da DAV junta aos autos, o veículo tem como características técnicas uma cilindrada de 3800 centímetros cúbicos, é movido a gasolina, e tem emissões de dióxido de carbono (CO₂) de 326 gramas por quilómetro, conforme resulta dos documentos do veículo e do respetivo certificado de conformidade, que integram o processo administrativo. - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA1);**
- c) Este veículo foi introduzido no mercado português no estado de usado, com 176.330 quilómetros percorridos, tem uma antiguidade de treze anos e cinco meses, uma vez que a sua primeira matrícula no país de proveniência ocorreu em 07.11.2008. - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA1);**
- d) O veículo foi adquirido tendo sido adquirido por **€57.700,00 (cinquenta e sete mil e setecentos euros)**. - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documentos integrantes do processo administrativo – PA1 e PA2);**
- e) Na sequência da apresentação da referida DAV, a Alfândega de Aveiro procedeu à liquidação provisória do ISV a que veio a ser atribuído o número de registo de liquidação 2022/..., de 14.04.2022, no montante de **€11.688,72 (onze mil seiscientos e oitenta e oito euros e setenta e dois cêntimos)**. - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA2);**
- f) O valor do imposto foi pago na mesma data. - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA3 – procedimento de revisão oficiosa – art. 78º LGT):**

- g) Para o cálculo desse montante, foi considerada uma redução do imposto em função dos anos de uso, de 80% relativamente à componente cilindrada e de 70% relativamente à componente ambiental, em conformidade com a tabela D constante do artigo 11.º, n.º 1, da Lei 22-A/2007, de 29 de junho de 2007, na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA1 e PA3)**
- h) No cálculo do ISV constante da liquidação emitida, foram consideradas duas componentes diferentes no cálculo do valor da viatura para efeitos de determinação do ISV, resultando na redução do valor de imposto, a saber: (i) valor de imposto de **€2.534,34 (dois mil quinhentos e trinta e quatro euros e trinta e quatro cêntimos)** referente à componente cilindrada; (ii) valor de imposto de **€9.154,48** (nove mil, cento e cinquenta e quatro euros e quarenta e oito cêntimos) referente à componente ambiental; no total de **€11.688,72 (onze mil seiscientos e oitenta e oito euros e setenta e dois cêntimos)** - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA1, PA2 e PA3)**
- i) No mesmo dia da liquidação e do pagamento do ISV, o veículo obteve a matrícula nacional - **(Cfr- Pedido arbitral, no qual o Requerente confessa este facto não contraditado pela AT);**
- j) O Requerente apresentou em 28-11-2024 um pedido de revisão oficiosa da liquidação de ISV, na Alfândega de Aveiro, para anulação parcial da liquidação, no qual peticionou a restituição do valor de €8.818,83, acrescido de juros indemnizatórios - **(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA3);**
- k) Por ofício remetido sob o nº ... de 14.08.2025, foi o sujeito passivo notificado em 14.08-2025 do projeto de decisão para, querendo, exercer o direito de audição

prévia, ao abrigo do disposto no artigo 60º da L.G.T. - **(Cfr- Documento integrante do processo administrativo – PA3, a fls. 21 e seguintes);**

l) O Requerente respondeu no prazo de audiência prévia, alegando, agora, a indivisibilidade da liquidação e reformulou o pedido de revisão, requerendo então a anulação da liquidação de ISV, na íntegra, peticionando a devolução do valor total de imposto liquidado de €11.688,72 - **(Cfr- Documento integrante do processo administrativo – PA3 a fls 23 e seguintes – audiência prévia do Requerente);**

m) O pedido de revisão foi decidido em 25.09.2025, por despacho de indeferimento proferido pelo respetivo diretor, no uso de competência própria, e devidamente notificado ao Requerente, com a fundamentação que consta do processo administrativo, que se dá por integralmente reproduzida, da qual se destaca a seguinte parte:

«3. O PROJECTO DE DECISÃO: Em 13.08.2025, foi elaborado projeto de indeferimento do pedido de revisão de liquidação da referida DAV, por não ter sido apresentada prova/demonstração de que o ISV cobrado incidente sobre o veículo excedeu o montante residual do ISV incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, de acordo com o previsto pelo art.º 74.º da LGT, ex. vi, art.º 2.º da LGT e 342.º do Código Civil. Em cumprimento do referido despacho, por ofício remetido sob o nº ... de 14.08.2025, foi o sujeito passivo notificado do projeto de decisão acima para, querendo, exercer o direito de audiência prévia, ao abrigo do disposto no artigo 60º da L.G.T.. Regularmente notificado(a), apresentou alegações, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, em que, resumidamente, vem alegar o seguinte: (...)

“Em razão desta jurisprudência, transcrita na proposta de indeferimento enviada pela AT, há que reconfigurar o pedido de revisão do ISV, pois a ilegalidade não está no facto de haver percentagens de redução diferentes consoante as componentes em causa, mas no facto de ter ou não sido excedido o montante do

valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos similares presentes no mercado nacional de veículos usados. A liquidação resultou da soma de duas componentes que diferenciam as taxas de redução em razão de diferentes anos de uso, mas, à luz da jurisprudência invocada pela AT, tal facto deixou de ter interesse, sendo uma liquidação única, indivisível, a qual tem consequências ao nível do procedimento de revisão. - A pretendida anulação parcial do ISV deixou de ter fundamento para dar lugar à sua anulação total. Com efeito, a liquidação do ISV a que foi sujeito o veículo, e cujo montante o Requerente pagou, é ilegal e deve ser revogada. Por isso, deve essa Alfândega proceder à anulação do montante total liquidado (11.688,72€), conforme resulta do quadro interpretativo fornecido pelo Despacho do Tribunal de Justiça, de 06.02.2024, e densificação do STA, e proceder à restituição do montante de (onze mil seiscientos e oitenta e oito euros e setenta e dois centavos), com o pagamento dos respetivos juros indemnizatórios. A proceder a natureza única e indivisível do ato de liquidação conduz a que essa alfândega deve abster-se de a liquidações parciais..." (...)

5. Primeiramente, e contrariamente ao agora invocado pelo Requerente, o ato tributário é um ato tanto por natureza como por definição legal e é suscetível de anulação parcial. fundamentar A divisibilidade do ato tributário constitui o argumento utilizado pela jurisprudência para a possibilidade da decisão judicial de anulação parcial dos atos tributários. Baseando-se na classificação dos atos administrativos divisíveis a jurisprudência dos Tribunais Superiores que abundantes vezes já afirmou que os atos que imponham a obrigação de pagamento de quantia, como é o caso dos atos de liquidação, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei. Conforme o STA repetidas vezes tem afirmado que "O acto tributário enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal é susceptível de anulação parcial". Fê-lo no Pleno da Secção Tributário no recurso n.º 0298/12 de 10/04/2013. Esta regra da admissibilidade da anulação parcial do acto de liquidação de imposto, consensualmente aceite pela jurisprudência e pela doutrina por apelo à

divisibilidade do acto tributário. O referido acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, acabou por reafirmar a jurisprudência de 12/1/2012, vertida, desde logo, nos acórdãos da Secção, de 12/1/2011, no rec. n.º 0583/10, no rec. n.º 0965/10, de 10/10/2012, no rec. n.º 0533/12 e de 5/12/2012, no rec. n.º 0477/12.). Relativamente ao agora solicitado, de reembolso total do ISV liquidado, por considerar que a ilegalidade não está no facto de haver percentagens de redução diferentes consoante as componentes em causa, mas no facto de ter ou não sido excedido o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos similares presentes no mercado nacional de veículos usados, verifica-se o seguinte: - O regime do ISV é um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente e que o dos CISV artigos determina a incidência e taxas do imposto, sendo ato tributário em análise praticado ao abrigo 7.º e 11.º daquele Código. - Atento o teor Despacho do TJUE de 6 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo C-399/23, e conforme notificado em sede de audição prévia, a alegada ilegalidade da legislação nacional e da subsequente liquidação de ISV, EXIGE PROVA objetiva e detalhada que demonstre que o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo proveniente de outro EM, excede o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, por forma a, comprovada e objetivamente, poder concluir-se, que o regime favorece a venda dos veículos usados nacionais, sendo certo que, impende ao sujeito passivo o ónus de provar, de forma técnica, objetiva e detalhada, as diferentes componentes que integram o preço de venda dos veículos automóveis usados nacionais e, subsequente, o valor residual do imposto (ISV) incorporado no preço de mercado desses veículos, de modo a demonstrar, objetiva e fundamentadamente, a existência de um tratamento desvantajoso na tributação do veículo usado proveniente de outro EM.

Por sua vez, atento o regime de tributação, observa-se que o referido artigo 11.º do CISV dispõe no n.º 3, que: - 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: $ISV = (V/VR) \times Y + (U/UR) \times C$. É factual que o regime legal do ISV permite que os sujeitos passivos recorram a método alternativo de determinação do imposto, caso discordem da liquidação e verifiquem, com recurso ao referido método/fórmula de avaliação objetivo, a efetividade dos fundamentos que o Requerente invoca contra a liquidação de ISV controvertida - liquidação de imposto em excesso. Para determinar se o valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, é ou não, inferior ao valor liquidado para o veículo objeto do presente pedido, torna-se indispensável a apresentação de prova documental com fundamentação e critérios semelhantes aos previstos no método/fórmula de cálculo prevista no referido n.º 3 do artigo 11.º, relativamente aos veículos em questão, comparativamente com veículos similares nacionais já matriculados e em venda no mercado de usados, por forma a sustentar, objetivamente e sem margem para dúvida, de que o imposto liquidado na atribuição da matrícula nacional ao veículo proveniente de outro EM é superior ao residual de imposto incorporado no preço de venda de veículos similares no mercado de usados, com primeira matrícula nacional.

O Requerente, discordando do montante apurado através da liquidação provisória prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CISV, poderia ter recorrido ao método de avaliação previsto no n.º 3 dessa norma, de acordo com o qual, o cálculo do imposto, a pedido do sujeito passivo, é efetuado com base na fórmula de cálculo, objetiva, aí prevista. Método de cálculo especialmente destinado a tomar em conta os argumentos apresentados pelo Requerente contra a presente liquidação, como suprarreferido. - Verifica-se, no entanto, que o Requerente discorda do valor da liquidação apurada nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, mas conformou-se com ela e não recorreu ao referido método de avaliação previsto no n.º 3 dessa

mesma norma, o qual permitiria, desde logo, aferir, objetivamente o valor de mercado/depreciação para efeitos tributários e a respetiva liquidação devida de acordo com essa fórmula de cálculo, em alternativa, à aplicada, prevista no n.º 1 daquela norma. –

Ao sujeito passivo impende o ónus de provar, de forma técnica, objetiva e detalhada, as diferentes componentes que integram o preço de venda dos veículos automóveis usados nacionais e, subsequente, o valor residual do imposto (ISV) incorporado no preço de mercado desses veículos, de modo a demonstrar, objetiva e fundamentadamente, a existência de um tratamento desvantajoso na tributação do veículo usado proveniente de outro EM. - Discordando, agora, da referida liquidação, constata-se que não apresenta qualquer prova documental ou relatório técnico (elementos de prova objetivos e indispensáveis), por forma a conterem o detalhe, a precisão e valores confiáveis e sustentados (assentes em fórmulas e exemplos), suscetíveis de demonstrarem que o ISV incidente sobre o veículo levou a que o mesmo ficasse mais caro do que um homólogo em Portugal. Face ao exposto, considera-se que a liquidação não enferma de qualquer vício de violação de Lei, sendo válido o ato de liquidação de ISV constante da DAV supracitada, improcedendo o pedido de anulação total da liquidação de ISV e a devolução do montante peticionado.

6. CONCLUSÃO / DECISÃO Assim, não tendo sido carreados novos elementos ou argumentos ao processo suscetíveis de alterar a proposta de decisão, mantém-se o parecer de: **INDEFERIMENTO** do presente pedido de revisão oficiosa.» **-(Cfr- Doc 1 do pedido arbitral e documento integrante do processo administrativo – PA3 – decisão do pedido de revisão);**

n) Em 20/12/1015 o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

Considera-se como não provado que o ISV cobrado excedeu o imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares.

Com relevo para a decisão, não existem outros factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Todos os factos provados têm o suporte documental referenciado especificamente ao longo do probatório, junta em anexo ao pedido arbitral e constante do Processo Administrativo junto pela AT, que comprova a veracidade dos factos descritos pelo Requerente. O facto descrito na alínea n) resulta da informação constante do sistema de gestão processual do CAAD.

Acresce ainda que não existe qualquer divergência entre as partes quanto aos factos, mas apenas quanto às questões de direito, incluindo a questão do ónus da prova. Pelo que, os factos provados resultam também do reconhecimento da sua veracidade, considerando a posição assumida pelas partes nos respetivos articulados, não obstante o diferendo interpretativo que as opõe e fundamenta o presente pedido arbitral.

Quanto à matéria de facto não provada, decorre da absoluta ausência de meios de prova produzida nos autos dos quais resultem evidências que possam comprovar que o ISV cobrado excedeu o imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares. A mera alegação do impacto da inflação e da percentagem de aumento do ISV ao longo do período em referência não consubstanciam um meio de prova bastante.

V – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

§ 1º Da matéria de exceção alegada nos autos

A) –Vejam, pois, a questão da alegada incompetência do Tribunal:

A incompetência material constitui exceção dilatória e determina a **absolvição da instância**, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea a), do CPC, aplicáveis subsidiariamente através do artigo 29.º do RJAT.

A competência do tribunal constitui um pressuposto processual fundamental, relativo ao próprio poder jurisdicional do Tribunal, para conhecer da pretensão que lhe é submetida, revestindo natureza de ordem pública e sendo de conhecimento oficioso. A este propósito, veja-se o disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi artigo 29º do RJAT, que estabelece que o âmbito da jurisdição e a competência dos tribunais administrativos é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, como aliás, tem vindo a ser reconhecido em numerosa jurisprudência arbitral tributária¹.

Vem a AT alegar a incompetência material do tribunal arbitral, face aos termos concretos do pedido formulado pelo Requerente: inconstitucionalidade do artigo 11º do CISV e pedido de condenação no reembolso do imposto pago acrescido de juros.

Sumariamente, considera a AT que o RJAT não permite aos tribunais arbitrais conhecer do escrutínio da integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, ou seja, da sua inconstitucionalidade. Entende, ainda, que os tribunais arbitrais não têm poder de pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação, o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão.

Não assiste razão à AT nesta dupla alegação pelas razões a seguir expostas.

No caso dos presentes autos o Requerente no pedido arbitral alega a inconstitucionalidade do artigo 11º do CISV, incidentalmente, com fundamento na violação do TFUE e, assim sendo, na violação da própria lei fundamental, por força do disposto no artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Faz esta alegação, reportando às circunstâncias concretas do caso que submete à apreciação deste tribunal arbitral.

¹ A este propósito, vd. entre outras e por todas, a decisão arbitral proferida no processo nº 483/2023-T, de 11-03-2024, disponível in: www.caad.org

Ora, o próprio RJAT pressupõe expressamente que o tribunal arbitral tributário pode apreciar questões de inconstitucionalidade concreta. A este propósito não subsiste qualquer dúvida sobre o poder de fiscalização concreta da constitucionalidade, que o tribunal arbitral pode e deve exercer (à semelhança do que sucede com os Tribunais Administrativos e Fiscais), estando apenas vedada aos nossos tribunais a fiscalização abstrata da constitucionalidade, para a qual evidentemente não têm competência.

De resto, resulta do próprio artigo 204.º da CRP que nos casos submetidos a julgamento não podem os tribunais (arbitrais e todos os outros) aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados. A referência aos «tribunais» é ampla, geral e respeita a todos os tipos de tribunais previstos na nossa organização judiciária, o que inclui, sem margem de dúvida, os tribunais arbitrais, que a CRP reconhece como tribunais no seu artigo 209.º, n.º 2.

Convém ressaltar, como a AT bem sabe, que estamos perante um sistema de fiscalização concreta, incidental e difusa da constitucionalidade. O próprio Tribunal Constitucional já afirmou por diversas vezes em acórdãos por si proferidos que, em primeira linha, compete ao tribunal onde se encontra pendente o processo apreciar a conformidade constitucional das normas que tenha de aplicar, entendimento pacífico na nossa doutrina e jurisprudência.²²

Portanto, aceitar a tese da AT conduziria precisamente à violação do disposto nos artigos 204º e 209º da CRP, e seria aceitar um argumento absurdo, segundo o qual pudesse existir uma categoria de tribunais que, apesar de exercer função jurisdicional, estaria impedida de cumprir o comando do artigo 204.º da CRP.

Acrescentar, ainda, que se é certo que a atividade da AT está estritamente vinculada à lei daí decorre como primordial obrigação a sua sujeição ao respeito pela Constituição, lei fundamental e que se sobrepõe à lei ordinária.

De resto, o próprio RJAT resolve praticamente a questão no seu artigo 25.º, n.º 1, no qual prevê o recurso para o Tribunal Constitucional da decisão arbitral que *«recuse a aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja*

²² A propósito desta questão e dos diferentes tipos de fiscalização da constitucionalidade de normas Cfr.: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/competencias-fiscalizacao>

inconstitucionalidade tenha sido suscitada». Ou seja, o legislador previu expressamente as consequências processuais da apreciação de questões de constitucionalidade pelos tribunais arbitrais tributários.

É, pois, uma absoluta contradição a alegação da AT, ao sustentar que o tribunal arbitral é incompetente para apreciar a inconstitucionalidade concreta de uma norma. Argumento reforçado pela evidência de que o próprio legislador admite o recurso para o Tribunal Constitucional da decisão arbitral que recuse a aplicação de uma norma por inconstitucionalidade.

O Tribunal Constitucional tem, aliás, recebido numerosos recursos provenientes diretamente de decisões arbitrais tributárias sobre questões de constitucionalidade, muitos deles interpostos pela AT.

Retornando ao caso dos autos, em que está em causa a aplicação do artigo 11.º do CISV há uma segunda nota importante a referir, já que, na verdade, a AT na sua alegação parece confundir constitucionalidade com primado do Direito da União Europeia (DUE).

Considerando o pedido arbitral formulado nos presentes autos verifica-se que a argumentação do Requerente sustenta que o artigo 11.º do CISV é incompatível com o artigo 110.º do TFUE e que este prevalece sobre o direito interno por força do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, pelo que a questão principal, tecnicamente, não se assume como uma questão de (in)constitucionalidade intrínseca do artigo 11.º do CISV, mas antes de determinar a sua compatibilidade com o DUE e, verificada uma incompatibilidade, retirar as consequências decorrentes do princípio do primado do DUE. Esta matéria integra indiscutivelmente a função jurisdicional do tribunal arbitral: ao apreciar a legalidade da liquidação de ISV, e ao determinar qual é o direito aplicável ao litígio, no que respeita ao direito interno e ao DUE.

Há, aliás, jurisprudência constitucional precisamente respeitante ao artigo 11.º do CISV, artigo 110.º do TFUE e artigo 8.º, n.º 4, da CRP, proveniente de processos arbitrais tributários. E, entre muitos, destaca-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 574/2023, no âmbito do processo n.º 868/2023, de 2-09-2023, no qual é tratada com detalhe a questão que aqui nos ocupa e que se reconduz à análise da conformidade do artigo 11º do CISV com o DUE.³

³ Vd. Ac. TC citado, disponível in <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230574.html>.

No caso dos presentes autos não estamos perante um pedido dirigido ao tribunal arbitral para não aplicar a norma do artigo 11.º do CISV por inconstitucionalidade. Estamos perante a necessidade de decidir se essa norma pode ser aplicada ao caso concreto, para efeitos de determinar a legalidade da liquidação impugnada, por violação do DUE, o que pressupõe aferir sobre o efeito discriminatório da sua aplicação no caso de veículo usado comprado num Estado-membro, posteriormente introduzido no mercado nacional, comparativamente ao valor de imposto incorporado em idêntico veículo se adquirido em idênticas condições em Portugal.

Há ainda um argumento adicional, já reconhecido pelo TJUE, que é a possibilidade dos tribunais arbitrais tributários poderem efetuar reenvio prejudicial para o TJUE, quando estejam preenchidos os pressupostos do artigo 267.º do TFUE. Isso demonstra que a aplicação e interpretação do Direito da União não constitui matéria estranha à sua competência jurisdicional a qual é tão ampla quanto a que decorre da sua qualidade de verdadeiros tribunais à luz da CRP.

Por tudo o que vem exposto, obviamente, a exceção de incompetência do tribunal arbitral não procede nesta parte, sendo fundamento bastante, desde logo, o disposto no artigo 25.º, n.º 1, do RJAT, que prevê a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional da decisão arbitral que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. A previsão expressa deste mecanismo de recurso pressupõe necessariamente a competência do Tribunal Arbitral para apreciar, em sede de fiscalização concreta, a constitucionalidade das normas cuja aplicação seja relevante para a decisão do litígio. Entendimento contrário privaria de sentido útil a própria previsão constante do artigo 25.º, n.º 1, do RJAT e violaria o disposto no artigo 204.º da Constituição.

Posto isto, resta ainda tratar nesta sede de uma outra alegação da AT, pretendendo, ainda, que o tribunal arbitral é materialmente incompetente para condenar no reembolso do valor de imposto pago indevidamente e, bem assim, no pagamento dos jús petitionados. Assim, a AT suscita, no caso dos presentes autos, ainda, a incompetência do tribunal arbitral, em caso de procedência do pedido, para condenar no reembolso do imposto pago em excesso e respetivos juros.

Alega a Requerida, em síntese, que *«o eventual provimento do pedido da Requerente, não determina o reembolso automático da quantia peticionada, e que decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ex vi artigo 4.º do RJAT, no seu âmbito não se inclui a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, «na parte em que apura e peticiona o reembolso das quantias por si indicadas a final».*

No entendimento da Requerida inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, nem sequer os que constituem consequência, a nível de execução de julgados, da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação impugnados.

Ora, também neste tópico, não assiste razão à Requerida.

Esta alegação não é nova, sendo já recorrente em diversos processos arbitrais, pelo que, existe já Jurisprudência arbitral sobre o tema, sendo predominante a que lhe é desfavorável.

O pedido efetuado pela Requerente nos presentes autos é, objetivamente, o da anulação do ato de liquidação de ISV, o que objetivamente é matéria de sua competência, como aliás a própria AT reconhece.

Sucedem, porém, que no caso de anulação do ato de liquidação de imposto, daí decorrem consequências legais, como seja, a necessidade de reposição da situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado. Num caso como o dos autos, o reembolso do valor pago em excesso é, **naturalmente**, a primeira consequência decorrente da anulação. Mais uma vez, é metodologicamente incorreta a alegação da AT, porquanto reconhece a competência do tribunal arbitral para decidir sobre a (i)legalidade de atos tributários, nos exatos termos da ação de impugnação, mas parece desconhecer as consequências legais da declaração de anulação de um ato praticado pela AT.

Na verdade, a obrigação de restituição do imposto pago indevidamente decorre automaticamente da declaração de anulação do ato com fundamento em ilegalidade, sempre que essa for a decisão do tribunal arbitral. Não cabe ao Tribunal fixar a quantia exata desse

reembolso o que, naturalmente, pressupõe a prática de um novo ato por parte da AT em sede de execução de julgado, em cumprimento da sentença arbitral que venha a ser proferida.

Ora, sendo o pedido principal a anulação de um ato de liquidação de imposto, não há dúvida que dele decorre, em caso de procedência, o direito ao reembolso do valor pago em excesso, o que no caso, será correspondente ao valor liquidado no âmbito da correção efetuada, acrescido de juros indemnizatórios, como decorre da lei.

De resto, o Tribunal arbitral, face aos elementos constantes do processo, se determinar o reembolso daquele montante, não está a determinar qualquer valor de imposto, mas tão só a determinar o reembolso do valor previamente determinado e objetivado na respetiva liquidação impugnada, cujo valor foi determinado pela própria AT.

Dito de outro modo, tal reembolso será apenas e só uma consequência direta do deferimento do pedido e da declaração de ilegalidade, total ou parcial da liquidação, que terá obviamente de ser concretizada pela AT em sede de execução da decisão arbitral. Nem poderia ser de outro modo, sob pena de se negar a eficácia da decisão arbitral.

Neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência arbitral, citando a título de exemplo o acórdão do CAAD proferido no processo n.º 777/2023-T, no qual se determinou o seguinte: *“Na sequência da anulação da retenção na fonte, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias retida, o que é consequência da anulação”*.

No mesmo sentido decidiu o tribunal arbitral no processo n.º e 117/2013 T, de 17/05/2013 (que aqui se convoca por ser particularmente relevante para a questão em discussão nos presentes autos uma vez que em ambos o Requerente pretende a anulação de uma liquidação de imposto na sequência de um ato de 2º grau) no qual se decidiu:

«Afigura-se-nos que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido, que o que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA (...) Nessa medida, o pedido formulado pela Requerente está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”(…). De acordo com esta jurisprudência secundada, entre outros, pelo recente Acórdão arbitral proferido no processo n.º 44/2025 T, de 2-09-2025, à qual se adere, a fórmula

«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de liquidação ou autoliquidação, como sucede no caso em análise, um daqueles tipos(...).

Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau, como sucede com o indeferimento de um pedido de revisão de ato tributário, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais.»

Com efeito, seguindo ainda o Acórdão supra indicado, *«relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação.»*

A referência que na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de atos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos atos referidos na alínea a) daquele artigo 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de atos de segundo grau.

Em síntese, face ao que vem exposto, e seguindo esta linha jurisprudencial, a pretensão de receber o montante de imposto que tenha sido liquidado de forma ilegal é, pois, uma consequência da declaração de ilegalidade e do dever de restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, conforme o estatuído na

alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT. Assim, tal pretensão não contende com a competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD.

Nesta conformidade improcede, também nesta parte, a alegada exceção de incompetência invocada pela AT.

*

Sendo este tribunal arbitral competente, nos termos supra expostos, impõe-se agora passar à análise e decisão da segunda exceção alegada pela AT, ou seja, da caducidade do direito de impugnação por extemporaneidade do pedido arbitral.

B) Da alegada caducidade do direito de ação por intempestividade do pedido arbitral

A Requerida alega, nos artigos 7º a 16º da resposta, que o pedido de pronúncia arbitral foi deduzido extemporaneamente, porquanto:

*«Conforme consta do processo administrativo (PA) que se junta, o Requerente apresentou, a 29-11-2024, pedido de revisão parcial do ato de liquidação de ISV n.º 2022/..., datado de 14-04-2022 e cuja data do termo do prazo de pagamento é 02-05-2022, **peticionando a restituição do montante de € 8.818,83 acrescido de juros indemnizatórios** (sendo que o valor total do ato de liquidação é de € 11.688,22).*

*Da leitura do PPA e do valor que o Requerente atribuiu à causa, **constata-se que, nos presentes autos, pede o Requerente a anulação do ato de liquidação de ISV n.º 2022/..., datado de 14-04-2022 e a restituição do valor de € 11.688,22** (valor total pago pelo Requerente a título de ISV), acrescido de juros indemnizatórios. **Sendo, portanto, o pedido que o Requerente apresentou no âmbito do pedido de revisão oficiosa, quer quanto à sua natureza e fundamentação, quer quanto a montantes peticionados, diferente dos apresentados nos presentes autos**; Ora, de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e,*

bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

Pelo que há que distinguir, para o que ora releva, duas situações. A primeira, que consiste nos casos em que, na sequência de notificação de indeferimento de pedido de revisão oficiosa o contribuinte impugna e apresenta o PPA, no prazo de 90 dias a contar da notificação do referido indeferimento, peticionando o que já havia peticionado no âmbito do procedimento de revisão oficiosa – situação que se subsume ao disposto nos artigos 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT e 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT. A segunda, que consiste nos casos em que o contribuinte apresenta um pedido de impugnação de liquidação e, posteriormente, um PPA, com um pedido stricto sensu distinto do pedido apresentado no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, situação em que se aplica o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT e 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT, i.e., no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; E é esse o caso dos autos: o Requerente apresentou a 29-11-2024 um pedido de revisão oficiosa parcial da liquidação, peticionando a restituição do valor de € 8.818,83 (acrescido de juros indemnizatórios), com fundamentos distintos dos que ora vêm invocados, referentes a pedido apresentado a 20-12-2025, no âmbito do qual impugna a totalidade da liquidação e peticiona a restituição do valor de € 11.688,22 (acrescido de juros indemnizatórios). Consequentemente, no caso dos autos, o prazo de 90 dias para apresentar o PPA, porque não se pode sustentar no indeferimento da revisão oficiosa anteriormente apresentada, conta-se a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do ato de liquidação n.º 2022/..., i.e., 02-05-2022, conforme o disposto nos 10.º, n.º 1, al. a) e 29.º, n.º 1, al. c) do RJAT conjugados com os artigos 20.º do CPPT e 279.º do Código Civil (CC). Assim, na sequência do supra, e sendo o primeiro dia do prazo para apresentar o pedido arbitral o dia 03-05-2022, o Requerente deveria ter apresentado o pedido de constituição de tribunal arbitral até ao dia 01-09-2022.»

A Requerida, na sua resposta, invoca a caducidade do direito de ação, sustentando, em síntese, que o pedido formulado pelo Requerente nos presentes autos (anulação integral da liquidação de imposto) não corresponde à pretensão anteriormente submetida à Autoridade

Tributária e Aduaneira através do pedido de revisão do ato tributário (anulação parcial da liquidação). Será assim?

No essencial, para decidir esta questão, importa determinar se o Requerente pode beneficiar, relativamente à pretensão formulada no presente processo arbitral, do prazo de 90 dias contado a partir da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Ora, a impugnação da decisão de indeferimento de um pedido de revisão do ato tributário permite ao interessado obter a apreciação jurisdicional da legalidade do ato de liquidação, desde que observados os pressupostos do artigo 78º da LGT. Nessa situação, a decisão de indeferimento constitui o objeto imediato da impugnação, enquanto o ato tributário cuja legalidade se questiona e que foi apreciada ou deveria ter sido apreciada no procedimento de revisão constitui o seu objeto mediato. Tal não significa, porém, que os fundamentos jurídicos invocados perante o Tribunal tenham necessariamente de coincidir, em todos os seus aspetos, com aqueles que foram apresentados no procedimento de revisão. A admissibilidade de novos fundamentos de ilegalidade não deve, contudo, confundir-se com a possibilidade de formular perante o Tribunal uma pretensão materialmente distinta daquela que foi submetida à Administração.

No caso dos presentes autos é precisamente esta tese que a AT defende e com base na qual alega a extemporaneidade do pedido arbitral, na resposta junta aos autos.

Sendo assim, o tribunal arbitral tem de analisar a alegada exceção à luz do ato de indeferimento do pedido de revisão da liquidação de imposto e não da resposta da AT.

Com efeito, o prazo de impugnação contado da decisão do pedido de revisão pressupõe uma relação de continuidade entre a pretensão submetida à Administração e aquela que é posteriormente submetida à apreciação jurisdicional. É essa relação que permite reconduzir o pedido arbitral à impugnação da decisão proferida no procedimento de revisão e, mediatamente, à apreciação da legalidade do ato tributário que dele constituiu objeto. Não pode, por conseguinte, a apresentação de um pedido de revisão ser utilizada para reabrir o prazo de impugnação relativamente a uma pretensão distinta, **que não tenha sido objeto**

daquele procedimento, quando o prazo de impugnação direta do ato tributário já se encontrava esgotado.

Vejamos, pois, o que sucedeu nos presentes autos.

Confrontados o pedido formulado pelo Requerente no procedimento de revisão e o pedido deduzido no presente processo arbitral, há um facto que altera substancialmente a alegação da AT em sede extemporaneidade, ao qual não faz referência na sua resposta: a alteração do pedido foi apresentada em sede de audiência prévia pelo Requerente, tendo aproveitado essa pronúncia para alterar o seu pedido de anulação parcial em anulação total da liquidação e, na verdade, a AT considerou esse pedido, ao qual faz referência expressa e fundamenta o seu indeferimento. Veja-se, a este propósito, o conteúdo das alíneas k), l) e m) da matéria provada.

Ora, do teor da decisão do pedido de revisão, transcrita na alínea m) do probatório, resulta que o Requerente, em sede de audiência prévia, alterou o seu pedido originário (anulação parcial da liquidação) formulando agora um pedido de anulação total da liquidação.

Chegados aqui a pergunta que faz sentido colocar é a de saber se a AT aceitou ou não discutir essa nova pretensão no âmbito do procedimento de revisão?

Do teor da decisão final do procedimento de revisão resulta que sim, a AT pronunciou-se expressamente sobre o pedido de anulação da liquidação originária. Ou seja, na decisão proferida conheceu deste pedido, o qual era diferente do pedido originário. Isso mesmo resulta do seguinte excerto da decisão: «***Relativamente ao agora solicitado, de reembolso total do ISV liquidado, por considerar que a ilegalidade não está no facto de haver percentagens de redução diferentes [...] mas no facto de ter ou não sido excedido o montante do valor residual do imposto [...] verifica-se o seguinte: [...]***»

Perante esta constatação, a AT não diz que este pedido é novo, é inadmissível por extemporâneo e dele não tomará conhecimento. Faz exatamente o contrário. Analisa a pretensão de anulação integral da liquidação e respetivo pedido de reembolso total e, embora alegue que o Requerente se conformou com a liquidação por não ter usado do método alternativo previsto no artigo 11º, nº 3 do ISV, prossegue na análise da pretensão do

Requerente que indefere por entender que **não está demonstrada a ilegalidade da liquidação**, designadamente por falta de prova de que o ISV cobrado excedeu o montante residual incorporado nos veículos nacionais similares. E a decisão do procedimento versa, precisamente, sobre essa questão.

Assim, a questão de saber se o Requerente podia ou não alterar o pedido em audiência prévia, o que se afigura discutível, perde interesse para a decisão da alegada exceção de caducidade. A decisão de indeferimento do pedido de revisão, nos termos acima transcritos, conheceu da questão, logo ratificou o pedido e decidiu sobre o mesmo. A AT acabou por incorporar a nova pretensão no objeto da decisão. Ou seja, a decisão administrativa final tem, efetivamente, um objeto mais amplo do que o projeto de decisão. E isto é perfeitamente compreensível à luz da própria função da audiência prévia: o projeto não é ainda a decisão final, devendo ser considerados os elementos apresentados em audiência prévia a ponderar na decisão final, como decorre do disposto no artigo 60º, n.º 7, da LGT.

Neste caso, a AT não se limitou a ponderar um novo argumento destinado a sustentar o pedido inicial. Identificou expressamente o novo pedido (reembolso total do ISV liquidado) e apreciou-o. Isto é muito relevante para a tempestividade do pedido arbitral, porquanto já não procede a tese da caducidade do direito de impugnação **com fundamento na diferença entre o pedido inicial de revisão e o pedido arbitral**, como veio alegar na resposta.

É certo que o pedido de revisão inicialmente apresentado pelo Requerente tinha por objeto uma pretensão de anulação parcial da liquidação, tendo sido apenas em sede de exercício do direito de audição que aquele veio reformular a sua pretensão, passando a requerer a anulação integral da liquidação e o consequente reembolso da totalidade do ISV pago. Todavia, resulta da decisão final proferida no procedimento de revisão que a Administração Tributária não rejeitou, por inadmissibilidade, a reformulação da pretensão efetuada em sede de audiência prévia. Pelo contrário, a AT identificou expressamente o *“agora solicitado, de reembolso total do ISV liquidado”* e procedeu à respetiva apreciação substantiva, analisando a alegada ilegalidade da liquidação à luz do artigo 110.º do TFUE e da jurisprudência do TJUE, concluindo que o Requerente não demonstrou que o montante do imposto cobrado excedesse o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares.

Deste modo, independentemente da questão de saber se assistia ao Requerente o direito de modificar o pedido originariamente formulado em sede de audiência prévia, o certo é que a Administração Tributária o aceitou e decidiu sobre essa pretensão na decisão final.

Não pode, por isso, para efeitos de determinação da tempestividade da subsequente impugnação jurisdicional, considerar-se que a pretensão de anulação integral da liquidação era estranha ao procedimento de revisão, quando a própria Administração dela conheceu e sobre ela emitiu pronúncia expressa.

Consequentemente, sendo o pedido de pronúncia arbitral apresentado dentro do prazo de 90 dias, contado da notificação da decisão final do procedimento de revisão (25-09-2025) e tendo por objeto a mesma liquidação e a pretensão de anulação integral que foi objeto de apreciação naquela decisão, não procede, por este fundamento, a exceção de caducidade do direito de ação. O pedido arbitral foi apresentado em 20-12-2025, dentro do referido prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT, pelo que improcede a alegada exceção de caducidade do direito de impugnação e extemporaneidade do pedido arbitral.

*

Decidida e considerada improcedente a matéria de exceção alegada pela AT, cumpre decidir a questão de fundo que consiste em saber se o indeferimento do pedido de revisão com os fundamentos nele contidos é ou não ilegal e em consequência decidir sobre a ilegalidade da liquidação.

C) Da (i)legalidade da decisão do pedido de revisão e da liquidação de imposto por desconformidade do artigo 11.º do CISV com o artigo 110.º do TFUE

Consideradas improcedentes as exceções suscitadas pela Requerida, cumpre apreciar o mérito do pedido, concretamente a alegada ilegalidade da liquidação de ISV por violação do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

A decisão de indeferimento do pedido de revisão que antecedeu a apresentação do pedido arbitral assenta em três ideias essenciais, com fundamento na jurisprudência mais recente: (i) o

TJUE não declarou uma incompatibilidade abstrata ou automática do artigo 11.º do CISV com o artigo 110.º TFUE; (ii) a incompatibilidade depende da demonstração, no caso concreto, de um excesso de tributação relativamente ao imposto residual incorporado em veículos nacionais similares; e (iii) cabe ao requerente o ónus da prova do facto constitutivo da ilegalidade invocada, sob pena de improcedência do pedido.

Vejamos se a decisão do pedido de revisão padece de alguma ilegalidade.

Quanto à primeira questão, essencial para a decisão do caso, há que atender ao teor do Despacho do TJUE de 6 de fevereiro de 2024, proferido no processo C-399/23, o qual é particularmente importante, porquanto considera que haverá desconformidade com o DUE «*se, e na medida em que...*» o imposto cobrado sobre o veículo importado exceda o imposto residual incorporado em veículos nacionais similares.

Portanto, a mera diferença entre as percentagens de redução das duas componentes do ISV ou a mera alegação de tratamento discriminatório não basta para fundamentar a desconformidade daquela norma legal com o DUE. Há que provar, no caso concreto em apreciação, o efeito discriminatório decorrente da sua aplicação.

Este Despacho do TJUE determinou, aliás, uma mudança jurisprudencial arbitral muito relevante no entendimento da questão.

Acresce que o Pleno do STA chamado a pronunciar-se sobre esta mesma questão, pronunciou-se em Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 24 de abril de 2024, no âmbito do processo n.º 25/23.8BALSB, proferido em recurso para uniformização de jurisprudência, já depois do Despacho do TJUE de 6 de fevereiro de 2024, Osóquim, C-399/23, no qual decidiu que: «*a apreciação da questão da conformidade ou não do artigo 11º com o artigo 110º do TJUE é de natureza **relativa e não absoluta**, ou seja, exige matéria factual que permita comparar o ISV cobrado com o imposto implícito nos veículos usados nacionais equivalentes, mediante consideração dos preços de mercado. Só no caso de se provar que da aplicação do artigo 11º resulte um efeito discriminatório haverá desconformidade com o princípio inserto no artigo 110º do TJUE.*»

Assim, a questão essencial a apurar em cada caso concreto, consiste em determinar se o montante de ISV que incidiu sobre o veículo usado proveniente de outro Estado-Membro excedeu o montante do imposto residual incorporado no valor de veículos usados similares já matriculados e presentes no mercado nacional.

Voltando ao Despacho do TJUE, de 6 de fevereiro de 2024, proferido no processo C-399/23 (Despacho Osóquim), conclui-se que do mesmo resulta que a desconformidade da norma do artigo 11.º do CISV com o disposto no artigo 110.º do TFUE, tem de ser aferida em concreto, no cálculo do imposto incidente sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, e que se verifica quando a norma interna não considere a desvalorização da componente ambiental na mesma proporção e nos mesmos termos da componente cilindrada, ***se, e na medida em que, o imposto cobrado sobre o veículo importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.***

No mesmo sentido, o STA, no citado Acórdão do Pleno de 26 de junho de 2024, veio afirmar, expressa e inequivocamente que: *«não basta constatar a diferença entre os regimes de desvalorização; é necessário comparar os efeitos desses regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais para determinar se houve efetivamente tratamento desvantajoso do veículo importado»*.⁴

Da citada Jurisprudência do TJUE e do STA não resulta, portanto, que a aplicação de diferentes percentagens de redução às componentes cilindrada e ambiental determine, por si só e necessariamente, a incompatibilidade do regime previsto no artigo 11.º do CISV com o artigo 110.º do TFUE. A desconformidade com o Direito da União depende da verificação, no caso concreto, de um resultado discriminatório: que o imposto efetivamente cobrado sobre o veículo usado proveniente de outro Estado-Membro seja superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados nacionais similares.

A questão assume, assim, natureza relativa, e não absoluta, como afirma o STA, pressupondo uma comparação entre a carga tributária incidente sobre o veículo importado e o

⁴ No mesmo sentido, cfr. entre outros, o Acórdão arbitral proferido no processo nº 762-2025-T, de 32-03-2026.

imposto residual incorporado no valor de veículos usados nacionais similares. Este entendimento acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo, que, na sequência da referida pronúncia do TJUE, salientou que a apreciação da conformidade do regime nacional com o artigo 110.º do TFUE exige a produção de prova, ou seja, indagação de matéria de facto que permita comparar os efeitos do regime de tributação com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a determinar a existência, ou não, de tratamento desvantajoso dos veículos usados importados.

Nos termos das regras vigentes em matéria de ónus da prova essa indagação e demonstração cabe ao Requerente, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual: *«O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.»*

Ora, no caso dos autos, o Requerente não produziu prova suscetível de permitir efetuar essa comparação, como resulta evidenciado na decisão da matéria de facto.

Com efeito, não foram juntos elementos documentais ou outros meios de prova relativos a veículos usados nacionais similares, designadamente quanto às suas características relevantes, preços de mercado ou montante de ISV residual incorporado no respetivo valor, nem quaisquer outros elementos objetivos que permitam determinar qual o montante do imposto residual incorporado no valor de veículos comparáveis já matriculados em Portugal.

Também não foi apresentado qualquer estudo, avaliação, cálculo ou outro elemento técnico que permitisse ao Tribunal estabelecer uma comparação objetiva entre o ISV suportado pelo veículo em causa nos autos e o imposto residual incorporado no valor de veículos usados nacionais similares.

Retornando agora aos fundamentos subjacentes à decisão do pedido de revisão, verifica-se que os argumentos usados como fundamento da decisão assentam, precisamente, na Jurisprudência do TJUE e do STA, supracitada.

No caso dos presentes autos, constata-se que, nem no âmbito do procedimento de revisão do ato tributário nem no âmbito do presente processo arbitral, foi produzida prova, concreta, dessa discriminação, pelo que, não se alcança qual a ilegalidade da decisão de indeferimento

ou da liquidação de imposto subjacente. O Requerente não alcançou fazer essa prova, como lhe cabia, de modo a demonstrar o alegado efeito discriminatório.

As considerações expendidas pelo Requerente no pedido arbitral, a propósito da inflação, da evolução geral dos preços, da percentagem de aumento do imposto comparativamente à taxa de inflação, apresentam um carácter genérico e abstrato e não permitem estabelecer a comparação concreta exigida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Com efeito, a eventual existência de inflação ou de alterações gerais dos preços de mercado não demonstra, por si só, que o montante de ISV cobrado relativamente ao veículo dos autos exceda o imposto residual incorporado no valor de veículos nacionais similares.

A demonstração da existência de um tratamento fiscal discriminatório pressupunha a apresentação de elementos objetivos relativos a veículos efetivamente comparáveis, que permitissem estabelecer a necessária relação entre o imposto suportado pelo veículo importado e o imposto residual incorporado no valor dos veículos usados nacionais similares.

A mera alegação da discrepância entre a taxa de inflação e a taxa média de crescimento do ISV, no mesmo período em referência, não conduz à demonstração de qualquer efeito discriminatório decorrente da aplicação da norma do artigo 11º do CISV. Aliás, é curiosa esta alegação do Requerente, pois levada ao limite, leva-nos a questionar a razão pela qual o Requerente foi adquirir este veículo na Alemanha, senão pela vantagem de aí encontrar um preço base mais favorável. Sucede que, tal circunstância que motiva a importação de viaturas usadas não está, por isso, relacionada diretamente com o valor do imposto (discriminatório ou não), pois bem sabem que terão de o liquidar e pagar para a introdução das viaturas em circulação em Portugal. As motivações que conduzem à importação de usados são de várias ordens e assentam fatores de mercado alheios à questão fiscal. Daqui não resulta, sem mais, qualquer efeito discriminatório que possa ser imputado ao imposto, exigindo-se que seja feita prova do efeito discriminatório, comparativamente a viaturas similares, usadas, no mercado português.

O Requerente veio desenvolver nas alegações um argumento que já havia usado no seu pedido arbitral, segundo o qual no período em referência, a taxa de inflação, em média, foi de cerca de 14% sendo que o aumento do valor do imposto foi de 48%. Mesmo admitindo que assim fosse, o argumento não colhe, nem é suficiente para demonstrar o efeito discriminatório,

uma vez que o nível de tributação e a definição dos termos de funcionamento do imposto (mais elevado ou menos) é matéria de decisão de política fiscal, inserida na soberania fiscal do Estado. Nem mesmo em sede de tributação indireta a União Europeia conseguiu, até ao momento, uma verdadeira harmonização fiscal. Tudo o que resulta do DUE, como bem tem vindo a afirmar o TJUE, é a proibição de introduzir no direito interno normas que, na sua aplicação concreta, resultem em discriminação no tratamento dos mesmos bens, comparativamente, quando estes sejam transacionados no mercado nacional ou provenientes de outro Estado-membro.

Dito isto, cada Estado-membro tem soberania fiscal para definir o nível de imposto, tributar ou isentar de imposto, em suma, determinar a sua política fiscal.

Chegados aqui, não resta dúvida que nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados recai sobre quem os invoque. Competia, por conseguinte, ao Requerente demonstrar os factos dos quais pudesse concluir-se que, no caso concreto, a aplicação do regime previsto no artigo 11.º do CISV determinou a cobrança de um montante de imposto superior ao imposto residual incorporado no valor dos veículos nacionais similares.

Não tendo sido produzida essa prova, não pode o Tribunal considerar demonstrado o pressuposto factual de que depende, à luz da jurisprudência do TJUE, a conclusão pela existência de tratamento fiscal discriminatório contrário ao artigo 110.º do TFUE.

Dito de outro modo, o ónus da prova que recai sobre o Requerente é o de demonstrar os **factos concretos** de que depende a aplicação, ao caso dos autos, da consequência jurídica decorrente do artigo 110.º do TFUE, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, designadamente que o imposto efetivamente cobrado excedeu o imposto residual incorporado no valor de veículos nacionais similares. Na ausência dessa demonstração, não se encontra provado que a liquidação impugnada tenha produzido o efeito discriminatório proibido pelo artigo 110.º do TFUE.

Assim sendo, a decisão de indeferimento do pedido de revisão encontra-se devidamente fundamentada e aplicou corretamente a Jurisprudência do TJUE e do pleno do STA supracitadas, pelo que, improcede o pedido arbitral.

Uma última referência ao argumento aduzido pela Requerida quanto ao disposto no artigo 11.º, n.º 3, do CISV que prevê um método alternativo de determinação do imposto, de que o sujeito passivo pode lançar mão quando entenda que o montante apurado nos termos do n.º 1 excede aquele que resultaria da aplicação da fórmula prevista naquela disposição. Não resulta dos autos que o Requerente tenha recorrido a esse mecanismo.

A circunstância de não ter requerido a aplicação do método previsto no artigo 11.º, n.º 3, do CISV não determina, por si só, a impossibilidade de questionar jurisdicionalmente a conformidade da liquidação efetuada nos termos do n.º 1 com o artigo 110.º do TFUE.

Todavia, não tendo utilizado aquele mecanismo, continuava a incumbir ao Requerente apresentar no presente processo elementos objetivos e concretos que permitissem demonstrar que o montante de ISV efetivamente suportado relativamente ao veículo importado excedia o montante do imposto residual incorporado no valor de veículos usados nacionais similares.

Ora, nenhum elemento dessa natureza foi apresentado.

O Requerente não identificou veículos nacionais similares suscetíveis de comparação, não demonstrou os respetivos valores de mercado e o imposto residual neles incorporado, nem apresentou cálculos, avaliações ou outros elementos técnicos que permitissem estabelecer a comparação exigida.

As considerações genéricas produzidas quanto à inflação e à evolução dos preços não suprem essa ausência de prova, porquanto delas não é possível extrair qualquer conclusão quanto à relação concreta entre o ISV suportado pelo veículo em causa e o imposto residual incorporado no valor de veículos usados nacionais similares.

É por esta razão que não se verifica fundamento para desaplicar, no caso concreto, o regime constante do artigo 11.º do CISV, nem para concluir pela ilegalidade da decisão do procedimento de revisão nem da liquidação controvertida, com fundamento na violação do artigo 110.º do TFUE.

Nestes termos, improcede o pedido arbitral, mantendo-se a liquidação de imposto na ordem jurídica, improcedendo também os pedidos de reembolso do imposto pago e, bem assim, dos juros.

*

Por fim, o Requerente veio nas suas alegações suscitar uma outra questão, solicitando que o Tribunal arbitral, em caso de dúvida, procedesse ao reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Veio a Requerida contra-alegar que tal pedido é extemporâneo e não fosse considerado ou fosse tal pedido desentranhado dos autos.

Em primeiro lugar cabe ao órgão jurisdicional nacional a decisão de poder solicitar ao Tribunal de Justiça que se pronuncie, a título prejudicial, sobre a interpretação dos Tratados ou sobre a validade e interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União, quando considere que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa.

No caso dos presentes autos o tribunal arbitral não vê qual a necessidade de submeter mais uma vez esta questão ao TJUE, face à Jurisprudência clara e objetiva, decorrente das suas pronúncias sucessivas, com destaque para as mais recentes e citadas ao longo da presente decisão.

Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, designadamente do Acórdão CILFIT, de 6 de outubro de 1982, processo 283/81, posteriormente reafirmada, entre outros, pelo Acórdão de 6 de outubro de 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, processo C-561/19, o reenvio prejudicial não se justifica quando a questão de Direito da União suscitada não seja pertinente ou necessária para a resolução do litígio, quando a disposição em causa já tenha sido objeto de interpretação pelo Tribunal de Justiça ou quando a correta interpretação do Direito da União se imponha com tal evidência que não deixe margem para qualquer dúvida razoável.

No caso dos autos, não se afigura necessária a submissão de qualquer questão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Com efeito, a decisão da presente causa não depende da resolução de uma questão nova ou controvertida de interpretação do artigo 110.º do TFUE, mas, antes, da verificação dos

pressupostos factuais de que dependeria a aplicação daquele preceito ao caso concreto. Como acima se concluiu, competia ao Requerente, nos termos das regras de distribuição do ónus da prova, demonstrar os factos em que assenta a alegada existência de um tratamento fiscal discriminatório, designadamente que o montante de ISV incidente sobre o veículo usado proveniente de outro Estado-Membro excede o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos usados similares já matriculados no território nacional.

O Requerente não produziu, porém, prova bastante que permita estabelecer essa comparação, limitando-se, nesta matéria, a considerações genéricas relativas, designadamente, à inflação, à evolução dos preços e à desvalorização dos veículos, sem apresentar elementos concretos suscetíveis de demonstrar que, no caso do veículo objeto dos autos, se verificou a discriminação fiscal invocada. Assim, ainda que se considere plenamente aplicável o princípio da não discriminação fiscal consagrado no artigo 110.º do TFUE, a pretensão do Requerente não pode proceder por não terem sido demonstrados os pressupostos de facto necessários à conclusão de que a liquidação impugnada determinou, no caso concreto, uma tributação superior àquela que se encontra incorporada em veículos nacionais similares.

Nestas circunstâncias, uma pronúncia do Tribunal de Justiça sobre a interpretação do artigo 110.º do TFUE não se mostra necessária para a resolução do presente litígio, uma vez que não seria suscetível de suprir a insuficiência probatória verificada nem de alterar, por essa razão, a solução da causa. Não se verificando, assim, uma questão de interpretação do Direito da União cuja resolução pelo Tribunal de Justiça seja necessária à decisão do presente processo, não se determina o reenvio prejudicial.

Por tudo o que vem exposto, improcedem todos os pedidos formulados no pedido arbitral.

VI – DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

-
- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida;
 - b) Julgar improcedente a exceção de caducidade do direito de ação/intempestividade do pedido de pronúncia arbitral suscitada pela Requerida;
 - c) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida de todos os pedidos formulados;
 - e) Condenar o Requerente no pagamento integral das custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€11.688,72**, (onze mil, seiscentos e oitenta e oito euros e setenta e dois cêntimos), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€ 918.00 €** (novecentos e dezoito euros), a cargo da parte vencida.

Notifique-se.

Lisboa, 25/08/ 2026

O Tribunal Arbitral singular,

(Maria do Rosário Anjos)