

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 393/2025-T

Tema: ISV. Admissão de veículos provenientes de outros Estados-membros da União Europeia — Componente ambiental — Não discriminação — Primado do Direito da União — Valor residual de ISV incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

SUMÁRIO

I A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito da União 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.

II Logo, qualquer conclusão sobre a conformidade da legislação com o Direito da União reclama que se determine se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz, ou não, a favorecer a venda dos veículos usados nacionais, redundando em tratamento desvantajoso dos veículos automóveis usados importados.

III A comparação 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 depende de matéria de facto que não se limite a constatar a diferenças de regimes de desvalorização (contrapondo a componente ambiental à componente cilindrada), mas compare os efeitos dos distintos regimes de desvalorização com os preços do mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar a existência, ou não, de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.

IV De acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A...- Unipessoal, Lda, com o NIF ... (doravante “Requerente”), apresentou, no dia 17 de Abril de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos

1.

artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento do pedido de reclamação graciosa / revisão oficiosa por ela apresentado (autuado com o n.º ...2024...), relativo aos actos de liquidação de Imposto Sobre Veículos (“ISV”), que tiveram lugar nos anos 2021 a 2024, no montante total de € 69.960,33, tendo por objecto mediato a anulação das referidas liquidações, peticionando a restituição do imposto indevidamente retido, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 2 de Julho de 2025.
7. Por Despacho de 3 de Julho de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 22 de Setembro de 2025, juntamente com o processo administrativo.
9. Por requerimento de 23 de Setembro de 2025, a Requerida pronunciou-se sobre a questão do recurso à peritagem – questão inicialmente suscitada pela Requerente.
10. Por Despacho de 8 de Outubro de 2025, foi a Requerente notificada para se pronunciar não só sobre a matéria de excepção suscitada na resposta da Requerida, mas também sobre as questões probatórias referenciadas no requerimento de 23 de Setembro de 2025 da Requerida.
11. A Requerente não se pronunciou sobre qualquer das duas questões.

12. Por Despacho de 9 de Janeiro de 2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas.
13. A Requerente apresentou alegações em 20 de Janeiro de 2026, e a Requerida apresentou alegações em 2 de Fevereiro de 2026.
14. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
15. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
16. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
17. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
18. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

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

1. A Requerente é uma sociedade comercial unipessoal por quotas que se dedica ao comércio de veículos automóveis, motociclos, máquinas agrícolas e de recreio; comércio de veículos eléctricos; manutenção e reparação de veículos automóveis, de motociclos, de máquinas agrícolas e de veículos eléctricos; comércio de peças e acessórios para todo o tipo de veículos; importação e ou exportação de veículos automóveis, motociclos, máquinas agrícolas, veículos eléctricos, peças e acessórios; actividades auxiliares de serviços financeiros, incluindo apresentação ou proposta de contratos de crédito a consumidores no âmbito de intermediação de crédito, e prestação de serviços de documentação.
2. Durante os exercícios fiscais de 2021 a 2024, a Requerente introduziu em Portugal 199 veículos usados provenientes de diferentes Estados-Membros da União Europeia, por via de importação e no âmbito da sua actividade comercial.
3. Sobre tais veículos automóveis foi liquidado Imposto sobre Veículos (ISV).

4. A Requerente veio a entender que o ISV fora cobrado em excesso, por deficiência de estimação e cálculo dos valores envolvidos, desconsiderando a depreciação real dos 199 veículos, o que resultaria num favorecimento da venda de veículos usados nacionais em detrimento da admissão e venda de veículos de outro Estados-Membros da União Europeia, em desconformidade com a proibição de discriminação resultante do art. 110.º do TFUE: um excesso de € 23.163,88 relativamente ao exercício de 2021/2022, de € 38.166,22 relativamente ao exercício de 2022/2023, e de € 8.630,23 relativamente ao exercício de 2023/2024, perfazendo o total de € 69.960,33.
5. Por isso a Requerente apresentou Reclamação Graciosa/Revisão Oficiosa relativamente a tais liquidações, pretendendo obter a anulação parcial das liquidações de ISV e a restituição do imposto pago em excesso.
6. Esse pedido, autuado com o n.º ...2024..., e em sequência do exercício do direito de audição relativo ao projecto de decisão, foi indeferido em 20 de Janeiro de 2025, com o seguinte Despacho:

“Indefiro o processo de reclamação graciosa/revisão oficiosa, por não se encontrar demonstrado que o valor do ISV pago é superior ao montante do imposto incorporado em veículo automóvel similar de origem nacional, tal como determinam a Decisão do Tribunal de Justiça de 06/02/2024 (Processo C-399/23) e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2024 (Processo 25/23.8 BALSBJ)”.

7. A fundamentação do Despacho de indeferimento foi a seguinte:

“A questão da desconformidade da lei no 22-A/2007 no que respeita ao regime geral de tributação aplicável aos veículos usados quando provenientes de outros estados membros da União Europeia, no momento da sua legalização, nomeadamente no que respeita à diferente ponderação da componente ambiental relativamente á componente cilindrada, verifica-se, conforme determina o acórdão do Tribunal de Justiça (TJ) de 06.02.2024, Processo C-399/23 se o montante do imposto assim apurado, for superior ao montante do imposto incorporado em veículo automóvel similar de origem nacional.

Pressupõe assim, a indagação de matéria de facto, que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas que comparando os seus efeitos da sua aplicação, permita apurar a existência ou não, em sede de ISV, um tratamento desvantajoso destes veículos, no momento da sua legalização, relativamente aos veículos automóveis nacionais. Tal indagação - que carece de ser feita para se concluir acerca da conformidade ou não com o direito europeu - é forçosamente, de natureza factual, conforme douto acordo proferido no âmbito do acórdão do

Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2024, proferido no âmbito do processo 25/23.8 BALS.

Notificado nos termos e para os efeitos previstos no art.º 60º da LGT, 0305202402003759 de 30/12/2024 apresentando uma listagem com 199 veículos matriculados entre os anos de 2021 a 2024, no sentido propugnado, o requerente vem arguir (sumariamente).

(...)

Apreciação crítica

5. O requerente tece diversas considerações sobre o direito aplicável. A norma jurídica que subjaz à liquidação em apreço é a constante dos artigos 7º e 11º da 25a versão do Código do imposto sobre Veículos (CISV), redação introduzida pela Lei n.º 84/2021, de 06/12. Com a sua petição pretende o requerente que a sua aplicação seja afastada. A fim de validar tal pretensão, estando subjugada ao princípio da legalidade, terá a administração de socorrer-se da jurisprudência, nomeadamente o plasmado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2024, proferido no âmbito do processo 25/23.8 BALS.

6. Isto é, não resulta da letra da lei que a liquidação do ISV sucumbe perante prova de que a oneração da viatura nos termos previstos no Código do ISV determina um valor da viatura importada superior ao da viatura nacional similar presente no mercado nacional de veículos usados, para assim comprovar o efeito discriminatório proibido pelas regras do Tratado (artigo 110. - do TFUE), conducente a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.

7. Para aquilatar da eventual desconformidade do Direito Interno (art.º 11.º do CISV) com o Direito da EU (art. 110 do TJUE), não basta apenas aos sujeitos passivos do ISV alegarem que as percentagens de redução aplicadas à componente ambiental, são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto, por forma a fundamentar a ilegalidade da liquidação fundada na violação do art.º 110.º do TJUE.

8. Pois, na senda da jurisprudência do STA, impende sobre o sujeito passivo do imposto, a 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, daí resultando o favorecimento da venda de veículos usados nacionais em detrimento da admissão de veículos usados da EU, e o efeito discriminatório proibido pelas regras do Tratado (artº110º TFUE).

9. Desta forma, o requerente teria de provar, em que medida os valores peticionados, originam um tratamento desvantajoso relativamente aos veículos nacionais com as mesmas características para efeitos de tributação. O que não foi feito.

Assim sendo, concluiu-se que não foi aduzida nenhuma evidência de que o veículo em apreço foi objeto de tratamento desvantajoso relativamente a veículos automóveis usados similares já matriculados em território nacional, pelo que será de indeferir.”

8. A 17 de Abril de 2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, não ficaram provados, nem sequer por amostragem:

- Qual o preço de venda praticado no mercado nacional relativo a viaturas usadas com características idênticas às das viaturas importadas pela Requerente;
- Qual o ISV residual implícito, parte compósita do preço de venda dessas viaturas;
- Qual o termo de comparação entre tal ISV residual e as diferentes percentagens de redução aplicadas às componentes cilindrada e ambiental aquando do apuramento do ISV das viaturas transaccionadas pela Requerente;
- Em síntese, que o montante do ISV cobrado sobre os veículos importados identificados nos autos exceda sensivelmente o montante do valor residual do ISV incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes, à data das liquidações, no mercado nacional de veículos usados (ou seja, que a Requerente tenha pago mais de ISV do que o montante residual de ISV incorporado nos veículos usados similares e já matriculados em território nacional);
- E que algum excesso tenha contribuído causalmente para o aumento generalizado do preço do veículo na importação, em termos que possam considerar-se discriminatórios.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus

6.

poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).

3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.
6. Quanto à questão da prova pericial, ela foi solicitada pela Requerente nos seguintes termos:

“(…) que se notifique a AT para designar um perito para que seja efetuada a prova pericial relativamente aos 199 veículos cujos os atos de liquidação impugnados incidiram, de modo a obter um parecer técnico e para apurar verdade material, respondendo as seguintes questões de facto:

A) Os valores de imposto que incidiram sobre os 199 veículos usados importados, que foram pagos pela Requerente, conforme os atos de liquidação aqui impugnados, e foram calculados nos termos artigo 11.º CISV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, excede o valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares?

B) O artigo 11.º CISV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), cria uma discriminação indireta entre os veículos automóveis usados importados e os veículos automóveis usados similares já presentes no território nacional, conduzindo, assim, ao favorecimento dos veículos usados nacionais?

7.

C) O valor do imposto nos termos artigo 11.º CISOV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), é superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente estes do que aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional?

D) O montante do imposto liquidado pela Requerente nos termos artigo 11.º CISOV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), é calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, excedendo, assim, o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional?”

7. Em requerimento de 23 de Setembro de 2025, a Requerida pronunciou-se especificamente sobre a questão da prova pericial, começando por lembrar que ela se destina, nos termos do art. 388.º do Código Civil, a habilitar o julgador com conhecimentos especiais que o próprio julgador seja suposto não dominar; e lembra ainda que, nos termos do art. 467.º, 1 e 4 do CPC (lembrando que o art. 116.º, 4 do CPPT remete esta matéria para o CPC), a perícia é requisitada pelo tribunal a estabelecimento, laboratório ou serviço oficial apropriado, ou, quando tal não seja possível ou conveniente, realizada por um único perito, nomeado pelo juiz de entre pessoas de reconhecida idoneidade e competência na matéria em causa, podendo ser realizadas por entidade contratada pelo estabelecimento, laboratório ou serviço oficial, desde que não tenha qualquer interesse em relação ao objeto da causa nem ligação com as partes – vigorando o regime de impedimentos e suspeições estabelecido pelo art. 470.º, 1 do CPC.
8. Nesse mesmo requerimento, a Requerida faz notar que a perícia incide exclusivamente sobre questões de facto (art. 475.º, 1 e 2 do CPC) e sobre conhecimentos que extravasem o saber do tribunal – pelo que ficam excluídas todas as questões jurídicas, sobre as quais o julgador se presume ter conhecimento suficiente.
9. Portanto, havendo questões jurídicas, alega a Requerida, a perícia tornar-se-á, quanto a elas, uma diligência impertinente ou dilatória, tornando-se inadmissível, ou irrelevante, para o apuramento da verdade – devendo, nesses termos, ser indeferida (art. 476.º, 1 e 2 do CPC *a contrario*). E o mesmo se concluirá relativamente às questões de facto cuja compreensão não pressuponha conhecimentos especiais por parte do julgador.

10. Ora, entende a Requerida que, no caso, estão apenas questões jurídicas, além de questões de facto cujo conhecimento é acessível através de mera prova documental, que cabe à Requerente apresentar – não podendo admitir-se que a solicitação de perícia, alegadamente a cargo da Requerida, sirva para tentar inverter as regras do ónus da prova, para tentar impor à Requerida uma prova que cabe à Requerente.
11. Concluindo a Requerida que, além de a perícia ser impertinente ou dilatória pelo facto de o apuramento dos factos não depender de tal prova, nem serem necessários os conhecimentos especiais que a mesma pressupõe, ela se revelaria inexequível, por alegada inexistência de objecto.
12. Apreciando esta questão, e no uso das prerrogativas que em matéria de prova, e desta prova, lhe são conferidas pelo art. 389.º do Código Civil e pelos arts. 16.º, e) e 19.º do RJAT, o Tribunal conclui que assiste razão à Requerida, indeferindo-se como impertinente a pretensão de prova pericial, nos termos dos arts. 388.º do Código Civil e 476.º, 1 (*a contrario*) e 2 do CPC: ainda que as questões para as quais a Requerente suscitou prova pericial sejam essencialmente factuais, o substracto factual que nelas se abriga não exige “*conhecimentos especiais que os julgadores não possuem*”, e, portanto, nos termos do art. 388.º do Código Civil, não exige a sua percepção ou apreciação por meio de peritos – tornando inútil uma tal diligência probatória.
13. Pelo contrário, entende o Tribunal, dentro da sua margem de livre condução do processo e de livre apreciação da prova, nos termos do art. 16.º, c) e e) do RJAT, que as questões elencadas pela Requerente na sua solicitação de prova pericial só podem ser satisfatoriamente respondidas através do recurso a informação de mercado, publicamente acessível e ao alcance do conhecimento comum de todos os operadores no mercado (como publicações e “sites” dedicados ao sector automóvel, ou mesmo as mais recentes plataformas electrónicas de venda de veículos), o que é o preciso inverso do pressuposto de “conhecimentos especiais” que exigiria o recurso a peritos – como melhor se esclarecerá adiante, na fundamentação da decisão.
14. Não cabendo, por fim, a este Tribunal suprir, ou ordenar à Requerida que supra, o ónus da prova que cabe à Requerente.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Matéria de excepção suscitada pela Requerida na sua resposta

1. Na sua resposta, a Requerida começa por suscitar um conjunto de excepções:
 - incompetência do Tribunal em razão da matéria e valor;
 - falta de interesse em agir;
 - falta de causa de pedir e de legitimidade quanto a algumas liquidações;
 - inexistência de ilegalidade dos actos.

III. B. Excepção de incompetência do Tribunal em razão da matéria e valor

2. Alega a Requerida que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos, pelo que não lhe caberia escrutinar a validade do quadro legislativo que serve de base às liquidações, nem determinar a restituição de montantes pagos em resultado dessas liquidações.
3. Por outro lado, caso fosse procedente o pedido, incumbiria às alfândegas, ou delegações aduaneiras, que efectuaram a liquidação do imposto, promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais em sede de execução de julgado, designadamente quanto ao cálculo dos montantes que, em caso de procedência da acção, viessem a ser reembolsados ao sujeito passivo, até porque uma anulação parcial da liquidação determinaria, em sede de ISV, a realização de uma liquidação de substituição.
4. A incompetência do Tribunal consubstanciaria uma excepção dilatória, nos termos dos arts. 576.º, 1 e 2 e 577.º, a) do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT, a qual prejudicaria o conhecimento do mérito da causa.

III. C. Excepção de falta de interesse em agir da Requerente

5. Assinala a Requerida que do contrato de sociedade da Requerente, e do seu próprio website, resulta que esta tem estatuto de operador reconhecido – ou seja, é um sujeito passivo que, não reunindo as condições para se constituir como operador registado, se dedica habitualmente ao comércio de veículos tributáveis e procede à sua admissão ou importação em estado novo ou usado, sendo reconhecido como tal pela Requerida através da atribuição de número de registo que o identifica nas relações que com ela mantém (art. 15.º, 1 do CISV).
6. A Requerente, no exercício da sua actividade comercial, adquire veículos automóveis usados originários de Estados-Membros da União Europeia e introduz esses veículos em Portugal, para posteriormente vendê-los a consumidores finais em Portugal.
7. Como na compra e venda as despesas do contrato, e outras acessórias, ficam a cargo do comprador (art. 878.º do Código Civil), todos os encargos que a Requerente suportou com os veículos automóveis, enquanto vendedora, foram repercutidos sobre o comprador e suportados por este, incluindo o valor do ISV – todos esses valores integrando o preço de venda.
8. Além disso, consumada a venda, a Requerente deixou de ser proprietária dos 199 veículos automóveis, não sendo proprietária de qualquer veículo na data do doc. n.º 2 anexo à Resposta da Requerida.
9. Infere a Requerida que, tendo a Requerente lucrado com as vendas, recuperou todas as despesas incorridas com a aquisição dos veículos, incluindo o ISV suportado, que foi integralmente repercutido sobre os compradores, os consumidores finais (não aduzindo a Requerente qualquer argumento, ou facto, ou prova, que permita conclusão diferente).
10. E por isso a Requerente teria perdido qualquer interesse em agir, encontrando-se a peticionar o reembolso de um valor que acabou por não suportar – o que, no entender da Requerida, redundaria em enriquecimento sem causa, nomeadamente o recebimento de valores por virtude de uma causa que deixou de existir.
11. A falta de interesse em agir consubstanciaria uma excepção dilatória inominada, nos termos dos arts. 576.º, 1 e 2 e 577.º do CPC, prejudicando o conhecimento do mérito da causa, e acarretando a absolvição da instância.

III. D. Excepção de falta de causa de pedir e de legitimidade quanto às liquidações n.ºs 2021/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2022/..., 2021/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2023/... .

12. Na análise do art. 19.º do PPA, a Requerida detectou actos de liquidação que se encontram anulados/substituídos, actos de liquidação que se encontram repetidos, e actos de liquidação nos quais foi aplicada a mesma percentagem de redução de imposto em ambas as componentes (cilindrada e ambiental).
13. Exemplo de actos de liquidação que se encontram anulados/substituídos, há a liquidação n.º 2021/... de 2021-03-08, no montante de € 5.747,03, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2021/..., e que se encontra anulada; o mesmo sucedendo com a liquidação n.º 2022/... de 2022-08-01, no montante de € 5.803,28, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., igualmente anulada; enquanto que a liquidação n.º 2023/..., de 2023-03-08, no montante de € 1.682,76, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., foi substituída.
14. Exemplos de duplicações são a liquidação n.º 2023/..., de 2023-05-09, no montante de € 1.189,12, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., e que está associada à liquidação n.º 2023/... de 2023-05-08, no montante de € 1.357,68, liquidação esta que a Requerente também impugna nestes autos; e a liquidação n.º 2022/..., de 2022-01-19, no montante de € 2.298,81, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/...foi mencionada duas vezes.
15. Exemplos de actos de liquidação aos quais foi aplicada, de acordo com a legislação em vigor, a mesma percentagem de redução de imposto às componentes cilindrada e ambiental, temos a liquidação n.º 2021/... de 2021-11-24, no montante de € 3.926,71, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2021/..., à qual foi aplicada a mesma taxa (10%) de redução de imposto à componente cilindrada e à componente ambiental – tanto assim que no artigo 5.º do PPA, quanto à matrícula ... (respeitante à DAV e Liquidação aqui em apreço) não se peticiona a restituição de qualquer valor alegadamente pago excessivamente a título de imposto de ISV; a liquidação n.º 2022/... de 2022-10-17, no montante de € 981,96, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., à qual foi aplicada exactamente

a mesma taxa (10%) de redução de imposto à componente cilindrada e à componente ambiental; ou a liquidação n.º 2022/... de 2022-12-06, no montante de € 327,22, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/... .

16. Além disso, na liquidação n.º 2022/... de 2022-07-21, no montante de € 224,49, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de imposto diferenciadas à componente cilindrada (20%) e à componente ambiental (10%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o mesmo é negativo. Na liquidação n.º 2022/... de 2022-08-17, no montante de € 771,66, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de imposto diferenciadas à componente cilindrada (52%) e à componente ambiental (28%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o mesmo é negativo. Na liquidação n.º 2022/... de 2022-09-08, no montante de € 953,18, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de imposto diferenciadas à componente cilindrada (43%) e à componente ambiental (28%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o mesmo é negativo. Na liquidação n.º 2022/... de 2022-12-13, no montante de € 201,89, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de imposto diferenciadas à componente cilindrada (28%) e à componente ambiental (20%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o mesmo é negativo. Na liquidação n.º 2023/... de 2023-01-04, no montante de € 806,02, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de imposto diferenciadas à componente cilindrada (52%) e à componente ambiental (28%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o mesmo é negativo. Na liquidação n.º 2023/... de 2023-09-26, no montante de € 1.101,05, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de impostos diferenciadas à componente cilindrada (43%) e à componente ambiental (28%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o

mesmo é negativo. Na liquidação n.º 2023/... de 2023-09-29, no montante de € 87,10, apurada na sequência da apresentação da DAV n.º 2022/..., apesar de terem sido aplicadas, em cumprimento da legislação em vigor, taxas de redução de imposto diferenciadas à componente cilindrada (43%) e à componente ambiental (28%), no que concerne ao valor apurado na sequência da aplicação desta, o mesmo é negativo.

17. Pelo que, em todos os casos antecedentes, se pode constatar pela análise das referidas DAV, o valor a pagar a título de imposto de ISV sempre seria aquele que resultou da liquidação que foi efectuada de acordo com a legislação em vigor – tanto assim é que no artigo 5.º do PPA, quanto às matrículas correspondentes a cada uma destas DAV e Liquidações, não se peticiona a restituição de qualquer valor alegadamente pago excessivamente a título de imposto.
18. Assim sendo, à pretensão de anulação parcial destas liquidações não corresponde qualquer causa de pedir, e falta legitimidade à Requerente.
19. Tal falta de causa de pedir e de legitimidade deveria acarretar a absolvição da Requerida nos termos, e para o efeito, do disposto nos arts. 278.º, 1, b) e 577.º, b) do CPC.

III. E. Excepção de inexistência de ilegalidade dos actos por cumprimento da legislação em vigor

20. A Requerente alegou, no PPA, como o fizera já na Reclamação Graciosa / Revisão Oficiosa, que pagou em excesso o montante de € 69.960,33, pelo facto de o cálculo do ISV ter considerado para componente ambiental percentagens menores de dedução do que na componente de cilindrada.
21. Tendo omitido, na Reclamação Graciosa, a junção dos DAV, a Requerente fê-lo no PPA, presumindo-se que pretende fazer corresponder a lista do artigo 19.º do PPA com as tabelas dos artigos 3.º, 5.º e 7.º do PPA e com os **199** veículos automóveis que identifica com referência à matrícula.
22. Por isso, a Requerida ensaia uma tabela que pretende relacionar toda essa informação:

	Matrícula	Marca/ Modelo	Data 1.ª matrícula	DAV	Ano/ N.º de Liquidação
1	...	VOLVO L	2016-04-15	2021/...	2021/
2		VOLVO D	2016-04-05	2021/	2021/
3		VOLVO D	2016-10-05	2021/	2021/
4		VOLVO D	2017-01-17	2021/	2021/
5		MERCEDES-BENZ 245G	2016-06-27	2021/	2021/
6		MERCEDES-BENZ 245G	2016-07-11	2021/	2021/
7		LAND ROVER LC	2017-01-16	2021/	2021/
8		BMW UKL-L	2015-10-12	2021/	2021/
9		MERCEDES-BENZ 245G	2017-01-02	2021/	2021/
10		LAND ROVER LV	2016-01-15	2021/	2021/
11		LAND ROVER LV	2016-10-04	2021/	2021/
12		VOLVO L	2016-01-11	2021/	2021/
13		JAGUAR DC	2017-01-10	2021/	2021/
14		MERCEDES-BENZ 245G	2017-01-11	2021/	2021/
15		MERCEDES-BENZ 245G	2018-02-28	2021/	2021/
16		JAGUAR DC	2017-01-04	2021/	2021/
17		LAND ROVER LV	2016-02-08	2021/	2021/
18		BMW 3K	2016-09-08	2021/	2021/
19		VOLVO M	2015-07-23	2021/	2021/
20		JAGUAR DC	2017-07-05	2021/	2021/
21		NISSAN J11	2018-05-04	2021/	2021/
22		VOLVO D	2017-01-06	2021/	2021/
23		MERCEDES-BENZ 245G	2017-01-19	2021/	2021/
24		MERCEDES-BENZ 204K	2018-07-11	2021/	2021/
25		MERCEDES-BENZ 204	2017-07-03	2021/	2021/
26		VOLVO L	2017-06-23	2021/	2021/
27		LAND ROVER LV	2017-03-28	2021/	2021/
28		MERCEDES-BENZ 245G	2018-05-29	2021/	2021/
29		MERCEDES-BENZ 245G	2017-02-21	2021/	2021/
30		PEUGEOT M	2017-06-01	2021/	2021/
31		MERCEDES-BENZ 204X	2017-06-08	2021/	2021/
32		MERCEDES-BENZ 245G	2016-04-01	2021/	2021/
33		AUDI B8	2016-05-09	2021/	2021/
34		BMW X3	2017-05-03	2021/	2021/
35		MERCEDES-BENZ 245G	2017-11-08	2021/	2021/
36		MERCEDES-BENZ 204X	2021-01-07	2021/	2021/
37		MERCEDES-BENZ 204K	2018-04-20	2021/	2021/
38		PEUGEOT M	2018-04-20	2021/	2021/
39		PEUGEOT L	2017-01-26	2021/	2021/
40		LAND ROVER LV	2017-06-02	2021/	2021/
41		BMW X3	2017-07-11	2021/	2021/
42		MERCEDES-BENZ 245G	2017-05-03	2021/	2021/
43		VOLVO L	2018-03-16	2021/	2021/
44		PEUGEOT M	2018-10-08	2021/	2021/
45		MERCEDES-BENZ 204	2018-03-29	2021/	2022/
46		LAND ROVER LC	2016-10-11	2021/	2022/
47		VOLVO D	2017-04-18	2021/	2022/
48		JAGUAR DC	2017-04-13	2021/	2022/
49		LAND ROVER LV	2017-11-03	2021/	2022/
50		PEUGEOT M	2018-02-26	2021/	2022/
51		VOLVO M	2016-03-16	2021/	2022/
52		MERCEDES-BENZ R1ES	2018-04-09	2021/	2022/
53		VOLVO D	2017-02-09	2021/	2022/
54		MERCEDES-BENZ 245G	2017-08-09	2021/	2022/
55		VOLVO M	2016-04-21	2021/	2022/
56		MERCEDES-BENZ 245G	2017-11-15	2021/	2022/
57		MERCEDES-BENZ 245G	2017-09-13	2021/	2022/
58		TOYOTA AR2	2016-05-03	2021/	2022/
59		MERCEDES-BENZ 204K	2017-08-01	2021/	2022/
60		JAGUAR JB	2016-04-04	2021/	2022/
61		LAND ROVER LC	2017-09-18	2021/	2022/

62	...	JAGUAR DF	2018-05-07	2021/		2022/
63		MERCEDES-BENZ 204K	2019-02-27	2021/		2022/
64		LAND ROVER LV	2017-06-06	2021/		2022/
65		LAND ROVER LV	2017-05-23	2021/		2022/
66		JAGUAR JB	2017-06-02	2021/		2022/
67		JAGUAR DF	2019-07-15	2021/		2022/
68		MERCEDES-BENZ 204	2018-04-26	2021/		2022/
69		MERCEDES-BENZ 245G	2018-03-06	2021/		2022/
70		MERCEDES-BENZ 245G	2018-07-19	2021/		2022/
71		VOLVO L	2017-07-17	2022/		2022/
72		MERCEDES-BENZ 245G	2016-12-28	2022/		2022/
73		MERCEDES-BENZ 204X	2017-08-30	2022/		2022/
74		MERCEDES-BENZ 204X	2017-03-01	2022/		2022/
75		CUPRA KM	2021-01-29	2022/		2022/
76		JAGUAR DC	2018-04-18	2022/		2022/
77		MERCEDES-BENZ 204	2016-06-16	2022/		2022/
78		MERCEDES-BENZ 204K	2018-05-29	2022/		2022/
79		MERCEDES-BENZ 204X	2021-03-23	2022/		2022/
80		MERCEDES-BENZ 204X	2017-06-22	2022/		2022/
81		VOLVO L	2018-09-18	2022/		2022/
82		BMW FIX	2018-01-02	2022/		2022/
83		MERCEDES-BENZ 204X	2017-10-24	2022/		2022/
84		MERCEDES-BENZ 204X	2017-09-07	2022/		2022/
85		VOLVO L	2017-07-12	2022/		2022/
86		VOLVO L	2017-10-05	2022/		2022/
87		JAGUAR DC	2017-01-02	2022/		2022/
88		MERCEDES-BENZ 245G	2018-03-23	2022/		2022/
89		VOLVO L	2018-11-16	2022/		2022/
90		MERCEDES-BENZ 204X	2018-06-07	2022/		2022/
91		PEUGEOT M	2018-04-10	2022/		2022/
92		MERCEDES-BENZ 245G	2017-02-10	2022/		2022/
93		JAGUAR DC	2018-02-20	2022/		2022/
94		VOLVO L	2017-11-30	2022/		2022/
95		MERCEDES-BENZ R1ES	2017-11-08	2022/		2022/
96		PEUGEOT M	2019-01-22	2022/		2022/
97		BMW X3	2018-01-02	2022/		2022/
98		BMW G3X	2018-04-19	2022/		2022/
99		PEUGEOT M	2017-11-20	2022/		2022/
100		MERCEDES-BENZ F2A	2021-03-04	2022/		2022/
101		BMW F2AT	2017-07-13	2022/		2022/
102		CUPRA KM	2021-01-29	2022/		2022/
103		AUDI B8	2018-02-26	2022/		2022/
104		MERCEDES-BENZ 245G	2017-10-23	2022/		2022/
105		PEUGEOT M	2018-03-14	2022/		2022/
106		BMW F2AT	2018-01-24	2022/		2022/
107		BMW 1K4	2018-01-08	2022/		2022/
108		PEUGEOT M	2017-10-19	2022/		2022/
109		MERCEDES-BENZ H1GLE	2021-11-10	2022/		2022/
110		JAGUAR DC	2017-05-26	2022/		2022/
111		MERCEDES-BENZ 204X	2018-02-23	2022/		2022/
112		MERCEDES-BENZ 204X	2021-08-30	2022/		2022/
113		MERCEDES-BENZ 245G	2018-04-03	2022/		2022/
114		RENAULT R	2018-02-28	2022/		2022/
115		VOLVO X	2019-11-14	2022/		2022/
116		VOLVO L	2017-06-09	2022/		2022/
117		MERCEDES-BENZ F2B	2019-12-02	2022/		2022/
118		AUDI FY	2018-05-02	2022/		2022/
119		MERCEDES-BENZ 245G	2018-03-15	2022/		2022/
120		BMW G5K	2017-11-13	2022/		2022/
121		CUPRA KM	2022-02-08	2022/		2022/
122		MERCEDES-BENZ F2A	2020-07-24	2022/		2022/
123		VOLKSWAGEN 5N	2017-05-23	2022/		2022/
124		BMW G4X	2021-02-24	2022/		2022/

125	...	AUDI FY	2018-01-18	2022/		2022/
126		BMW F1X	2017-02-20	2022/		2023/
127		BMW F2AT	2017-06-14	2022/		2023/
128		MERCEDES-BENZ 245G	2017-02-13	2022/		2023/
129		BMW F1X	2017-03-15	2022/		2023/
130		MERCEDES-BENZ 204X	2017-10-16	2022/		2023/
131		MERCEDES-BENZ R1ES	2018-03-22	2022/		2023/
132		MERCEDES-BENZ 204X	2018-01-29	2022/		2023/
133		MERCEDES-BENZ 245G	2017-08-01	2022/		2023/
134		RENAULT RFA	2018-01-17	2022/		2023/
135		NISSAN J11	2019-03-28	2022/		2023/
136		MERCEDES-BENZ 204K	2020-03-30	2022/		2023/
137		CITROEN S	2017-02-28	2022/		2023/
138		PEUGEOT F	2019-09-13	2022/		2023/
139		PEUGEOT L	2017-07-29	2022/		2023/
140		PEUGEOT M	2018-10-11	2022/		2023/
141		MERCEDES-BENZ 245G	2016-02-11	2022/		2023/
142		VOLVO L	2018-07-06	2022/		2023/
143		MERCEDES-BENZ 204X	2018-04-23	2022/		2023/
144		PEUGEOT M	2019-05-13	2022/		2023/
145		VOLKSWAGEN 5N	2018-05-07	2022/		2023/
146		MERCEDES-BENZ 166	2018-04-07	2022/		2023/
147		BMW UKL-L	2017-11-29	2022/		2023/
148		VOLVO D	2017-08-21	2022/		2023/
149		MERCEDES-BENZ 204K	2017-10-02	2022/		2023/
150		BMW F1X	2017-03-01	2022/		2023/
151		MERCEDES-BENZ 245G	2017-06-23	2022/		2023/
152		JAGUAR DC	2018-03-26	2022/		2023/
153		MERCEDES-BENZ 204K	2019-05-08	2022/		2023/
154		LAND ROVER LV	2018-03-06	2022/		2023/
155		LAND ROVER LV	2017-01-18	2022/		2023/
156		LAND ROVER LC	2018-01-02	2022/		2023/
157		VOLVO L	2018-09-13	2022/		2023/
158		BMW F2AT	2018-10-12	2022/		2023/
159		BMW 3K	2017-07-14	2022/		2023/
160		VOLVO U	2018-12-06	2022/		2023/
161		VOLVO X	2019-01-09	2022/		2023/
162		JAGUAR DC	2017-11-10	2022/		2023/
163		JAGUAR DC	2018-03-29	2022/		2023/
164		MERCEDES-BENZ 204X	2018-01-10	2022/		2024/
165		MERCEDES-BENZ 245G	2018-01-08	2022/		2024/
166		AUDI GA	2017-07-28	2022/		2024/
167		MERCEDES-BENZ 245G	2017-01-03	2022/		2024/
168		AUDI B8	2018-07-13	2023/		2023/
169		JAGUAR DC	2018-07-31	2023/		2023/
170		VOLKSWAGEN 3C	2018-03-26	2023/		2023/
171		BMW 3K	2017-08-18	2023/		2023/
172		VOLKSWAGEN 3C	2018-06-11	2023/		2023/
173		MERCEDES-BENZ 245G	2018-01-24	2023/		2023/
174		PEUGEOT M	2021-05-10	2023/		2023/
175		PEUGEOT M	2020-10-14	2023/		2023/
176		AUDI FY	2018-03-21	2023/		2023/
177		RENAULT RFA	2017-07-27	2023/		2023/
178		JAGUAR DC	2018-01-03	2023/		2023/
179		PEUGEOT U	2021-12-28	2023/		2023/
180		PEUGEOT L	2018-06-13	2023/		2024/
181		JAGUAR JB	2017-10-12	2023/		2024/
182		VOLVO X	2019-01-04	2023/		2023/
183		PEUGEOT M	2021-01-14	2023/		2024/
184		PEUGEOT U	2021-08-30	2023/		2024/

185	...	BMW F1X	2018-10-09	2023/		2024/
186		AUDI FY	2018-07-04	2023/		2024/
187		CITROEN S	2018-10-29	2023/		2024/
188		MERCEDES-BENZ 204X	2021-03-24	2023/		2024/
189		MERCEDES-BENZ 204K	2019-07-22	2023/		2024/
190		MERCEDES-BENZ 204	2018-12-03	2023/		2024/
191		MERCEDES-BENZ R1ES	2020-07-21	2023/		2024/
192		PEUGEOT M	2021-05-04	2023/		2024/
193		MERCEDES-BENZ 204K	2020-07-30	2023/		2024/

23. Sustentando a Requerida que todos esses cálculos e todos os actos de liquidação constantes da tabela *supra*, bem como todos os outros actos de liquidação, e outros, efectuados e praticados pela Requerida, cumprem a legislação nacional e Europeia em vigor, e respeitam a jurisprudência europeia e nacional, sendo, por conseguinte, plenamente válidos e eficazes. A liquidação e o cálculo do montante de imposto foram efectuados de acordo com os artigos 7.º e 11.º, n.º 1 do CISV, tendo sido aplicadas em todos os casos, conforme resulta do Quadro R das DAVs, as reduções legalmente previstas, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental (de acordo com as características do veículo, nos termos dos artigos mencionados), encontrando-se os referidos cálculos devidamente discriminados e detalhados. Do Quadro T das DAV's consta a identificação do acto e data da liquidação, montante, termo final do prazo de pagamento, data de cobrança e do Quadro V consta a identificação do autor do acto; e aos veículos automóveis em questão foram atribuídas, pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P. (IMT), as matrículas nacionais respectivas.
24. Dado o peticionado pela Requerente, lembra a Requerida que à introdução no consumo de veículos usados que sejam objecto de admissão no território nacional aplica-se, no âmbito do regime geral de tributação, o vertido nos arts. 7.º e 11.º do CISV, que estabelece as taxas aplicáveis aos veículos usados – devendo ter-se presente a redacção então em vigor do art. 11.º:

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

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

2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos 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:

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

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 - Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1. (...).”

25. Recusando a Requerida o argumento da Requerente, de que seria desconforme com o Direito da União Europeia a circunstância de o cálculo do ISV em causa ter considerado para componente ambiental percentagens menores de dedução do que na componente de cilindrada.
26. Por outro lado, lembra a Requerida a sua sujeição à legalidade tributária, por força do disposto no art. 266.º, 2 da CRP e do art. 8.º da LGT – pelo que os actos ora impugnados foram praticados ao abrigo do art. 11.º do CISV, e sua Tabela D, na redacção dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, não podendo ser considerados ilegais por terem enquadramento e suporte nas normas em vigor, e não existir, sequer, qualquer decisão judicial que determine, com força obrigatória geral, a incompatibilidade de tal norma com o Direito da União.
27. Sustentando ainda que não se descortina, no caso concreto, qualquer discriminação, em termos de tributação de veículos automóveis usados provenientes de Estados-Membros da União Europeia face aos veículos usados similares presentes no mercado nacional de veículos usados, à data dos factos.

28. Ao contrário de uma alegada discriminação, sustenta a Requerida que a desvalorização dos veículos é efectivamente tida em consideração pelas normas do CISV para se apurar o imposto devido, no momento da admissão, por veículos automóveis usados provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia admitidos em Portugal.
29. E que isso torna irrelevante a jurisprudência invocada pela Requerente, como a do Proc. n.º C-169/20 do TJUE, que versa sobre o art. 11.º do CISV na redacção anterior à vigente à data dos factos do presente processo.
30. Asseverando a Requerida que não há qualquer acórdão do TJUE que vede aos Estados-Membros a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV, a componente cilindrada e a componente ambiental.
31. Lembrando ainda que, no acórdão arbitral do Proc. n.º 209/2021-T, se concluiu que:

*“32. Não se vislumbra, contudo, ilegalidade na referida diferença (decorrente do facto de as percentagens de redução estarem associadas, nas componentes cilindrada e ambiental, à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respectivamente).
(...) [S]e “a tabela de desvalorização adoptada pela legislação nacional [...] conduz[ir] [agora, com a nova redacção, e ao contrário do que sucedia com a anterior,] a uma aproximação razoável do valor real do veículo usado importado”, então também já não será evidente que “o montante pago para registar um veículo usado importado excede o montante relativo a um veículo usado similar já registado em Portugal” e, consequentemente, também já não se concluirá, em face da actual redacção do referido artigo 11.º do CISV, existir uma violação do artigo 110.º do TFUE e da jurisprudência do supra referido Tribunal de Justiça.
(...) Acresce que o Requerente remete a sustentação da alegação supra citada, que seria violadora do disposto no artigo 110.º do TFUE, para um processo (C-169/20) que não incidiu sobre a nova redacção do artigo 11.º do CISV.”*

32. E no acórdão arbitral do Proc. n.º 349/2022-T:

“19.4 Para dar resposta às exigências do direito comunitário em matéria de veículos usados admitidos de outro Estado-Membro, o legislador estabelece o tempo de uso como fator de depreciação dos veículos, quer para a componente cilindrada, quer para a componente ambiental, representada pelas emissões de CO2. A cilindrada foi sempre vista como um critério para referenciar o valor dos veículos, sendo considerado que um veículo tem um maior valor consoante tenha uma maior cilindrada, havendo, deste modo, aproximações ao valor real dos veículos. (...)

19.7 Atualmente, pela Lei n.º 75-B/2020, são tidos em conta o valor comercial do veículo, o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, o custo do impacte ambiental, o n.º de dias de uso

da viatura e a média do n.º 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.” (...)

22.2 O n.º 3 do artigo 11.º do CISV prevê que sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto excede o imposto calculado por aplicação de uma determinada fórmula pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de uma taxa a aplicação dessa fórmula à tributação do veículo tendo em vista a liquidação definitiva do imposto, ou seja há uma alternativa para a tributação que resulta simplesmente da aplicação dos anos de uso, ainda que diferenciados em termos de componentes (...)

22.3. Este Tribunal Arbitral entende que o n.º 1 do artigo 11.º do CISV, não obstante o n.º 3 do artigo 11.º do CISV criar uma alternativa à liquidação tabelar do imposto, é, por si só, recorável, uma vez que no n.º 3 o legislador refere «pode requerer», ou seja concede-lhe essa faculdade, que o sujeito passivo pode utilizar ou não, mas esse facto não o dispensa de efetuar a respetiva prova.

Por mais evidente que possa parecer, essa prova terá de passar necessariamente, pelo menos, pela indicação do valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, modelo e respetivo equipamento de série, idade, modo de propulsão e quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor e pelo preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, (com o imposto já incorporado), 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, promovendo o apuramento da depreciação havida no referido período de tempo. (...)

As particulares circunstâncias do mercado levam a crer que o valor de um veículo usado similar matriculado há alguns anos em Portugal inclui um ISV residual percentualmente superior ao que, por força das tabelas, é incorporado atualmente na introdução de um veículo usado admitido, pois a redução da oferta de veículos novos não gerou um aumento do preço de venda ao público tão significativo como o que resultou da diminuição da oferta de veículos usados, alterando os pressupostos em que tinham sido concebidas as tabelas de redução por via da maior longevidade dos veículos a circular no parque nacional, o que não significa que, pelo facto do regime jurídico não ter acompanhado essa inversão valorativa, tenha perdido legalidade”

33. Desta orientação jurisprudencial retira a Requerida a inferência de que a Requerente deveria ter provado, e não provou, que os veículos dos autos foram objecto de discriminação, o que envolveria demonstrar em que medida, no caso concreto, e apesar de lhes terem sido aplicadas as percentagens de redução às componentes cilindrada e ambiental legalmente em

vigor, o montante de imposto excedeu o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis já matriculados no território nacional.

34. Pelo contrário, segundo a Requerida o que sucedeu foi que a Requerente se limitou a tecer considerações sobre um método de cálculo que não está previsto no CISV, ignorando não só o facto de o CISV fornecer regras claras para se efectuar o cálculo para apurar o valor do imposto que é devido, mas também a circunstância de as percentagens de redução por tempo de uso constantes da Tabela D terem subjacente a desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional, e a vida útil média remanescente.
35. Lembra a Requerida, ainda, que, na sequência de pedido de reenvio prejudicial suscitado junto do TJUE, que deu origem ao Processo n.º C-399/23 (Processo Osóquim), foi proferido despacho do TJUE datado de 5 de Fevereiro de 2024, com consequente densificação jurisprudencial do STA, vertida em acórdão de 24 de Abril de 2024 (Proc. n.º 25/23.8BALSb).

36. Nesse despacho do TJUE estabeleceu-se 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.”

37. Estabelecendo ainda esse Despacho que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado excede o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, por essa via, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território – devendo, para o efeito, determinar-se se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz ao favorecimento da venda de veículos usados nacionais.

38. Na sequência deste despacho proferido pelo TJUE, e em face de oposição de julgados, o STA proferiu o referido acórdão de 24 de Abril de 2024 (processo n.º 25/23.8BALSb), no qual se estabeleceu que:

“Julgamos que já se deixou amplamente exposta a evolução da legislação da tributação automóvel nacional e a necessidade da sua conformação às disposições europeias (...).

Naquela que é uma das últimas alterações introduzidas naquela legislação, por força daquele desiderato, fixou-se o regime que ora se sujeitou ao crivo de conformidade do Tribunal de Justiça da União e que, em resumo, estabeleceu um critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender refletir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto.

Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.

Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”.

39. Concluindo-se, nesse acórdão do STA:

“a questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais”¹.

40. Por isso, alega a Requerida, a determinação da conformidade, ou não, da legislação em apreço 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

¹ No mesmo sentido, os acórdãos do STA proferidos nos processos n.º 84/22.0BALSb, 39/23.8BALSb, 69/23.0BALSb, 71/23.1BALSb e 184/23.0BALSb.

- componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.
41. E assim, estaria estabelecida uma condição factual e relativa: a da comparação avaliativa entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados admitidos de outros Estados-Membros e o valor do ISV implícito em veículos usados equivalentes presentes no mercado nacional, como única forma válida de apurar a existência, ou não, de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.
42. Insiste a Requerida que não houve, portanto, qualquer discriminação violadora do Direito da União, e que, ao contrário do alegado pela Requerente, o TJUE não defendeu o entendimento de que a percentagem de redução de imposto a aplicar a ambas as componentes teria de ser a mesma, mas sim que a componente ambiental deveria ser desvalorizada – o que aconteceu no caso, nos termos legalmente em vigor –; e que não resulta dos autos qualquer comprovação de ter sido efectuada uma comparação entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor do imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais que permitisse tirar a única conclusão relevante quanto à existência de uma discriminação violadora do Direito da União.
43. No entender da Requerida, impendia sobre a Requerente a demonstração concreta, e fáctica, dessas condições das quais poderia validamente inferir-se ter existido um favorecimento da venda dos veículos usados nacionais; e a Requerente não o teria feito, atendo-se, antes, a uma comparação genérica, assente em valores e cálculos infundados, baseados nas diferentes percentagens de redução das componentes (cilindrada e ambiental), limitando-se a Requerente a invocar que as diferentes percentagens de redução das componentes (cilindrada e ambiental) criam uma discriminação indirecta entre os veículos automóveis usados importados e os veículos automóveis usados similares já presentes no território nacional, traduzida no favorecimento dos veículos usados nacionais.
44. Insistindo em que não ocorreu qualquer violação do art. 110.º do TFUE, e que as liquidações de ISV não estão, a esse título ou a qualquer outro, feridas de ilegalidade, a Requerida invoca que isso consubstancia uma excepção peremptória, que leva à absolvição do pedido,

nos termos, e para os efeitos, do disposto no art. 89.º, 1 e 3 do CPTA, aplicável *ex vi* art. 29.º do RJAT.

III. F. Réplica da Requerente e objecção da Requerida

45. Conquanto não o tenha feito em requerimento próprio e dentro do prazo fixado no Despacho de 8 de Outubro de 2025, a Requerente acabou por aproveitar as suas alegações escritas para rebater a defesa por excepção apresentada pela Requerida na sua resposta, pronunciando-se sobre as excepções de incompetência do tribunal e de ilegitimidade / falta de interesse de agir, e tecendo ainda considerações sobre o requerimento da Requerida de 23 de Setembro de 2025.
46. Todavia, nas suas alegações a Requerida faz notar que a Requerente não cumpriu o prazo que, para esse efeito, lhe tinha sido concedido, nos presentes autos, pelo Despacho de 8 de Outubro de 2025 – e por isso, citando os arts. 10.º, 2, c), d) e e), 13.º e 16.º do RJAT, invoca os princípios da preclusão, da estabilidade da instância, da plenitude da defesa e da igualdade das partes, para sustentar que tal defesa é extemporânea e deve ser desconsiderada.

III. G. Apreciação da matéria de excepção

47. Tem razão a Requerida ao objectar à pronúncia da Requerente, em Alegações finais, à matéria de excepção e à matéria de prova aludida pela Requerida no seu requerimento de 23 de Setembro de 2025.
48. Trata-se de uma pronúncia extemporânea, tendo a possibilidade de fazê-lo ficado precludida pela ultrapassagem do prazo estabelecido no Despacho de 8 de Outubro de 2025.
49. Pelo que não será considerada, e se terá por não escrita, a parte das Alegações da Requerente que contém essa pronúncia extemporânea (“1) Das excepções invocadas”, “1.a) Da invocada incompetência do Tribunal Arbitral” e “1.b) Da alegada falta de interesse em agir: - ilegitimidade”, pp. 12-15 das Alegações), e não serão consideradas as inferências que a

Requerente, nas suas Alegações, retire directamente dos juízos que se contêm na passagem ora desconsiderada.

50. Lembremos que a Requerida suscita, na sua resposta, as seguintes quatro excepções:

1. incompetência do Tribunal em razão da matéria e valor;
2. falta de interesse em agir;
3. falta de causa de pedir e de legitimidade quanto a algumas liquidações;
4. inexistência de ilegalidade dos actos.

51. Consideremo-las nessa sequência.

III. G.1. Excepção de incompetência do Tribunal em razão da matéria e valor

52. Vimos que a Requerida alega que o que se pretende com a presente acção é escrutinar a validade do quadro legislativo que serve de base às liquidações, e determinar a restituição de montantes pagos em resultado dessas liquidações – e que ambos os objectivos extravasam do âmbito de um contencioso de mera anulação, no primeiro caso porque não cabe, no referido âmbito, a fiscalização da legalidade de normas em abstracto, no segundo caso porque a restituição respeita à execução do julgado, a qual caberá aos serviços que procederam à própria liquidação.

53. Todavia, o que está em causa é somente a declaração de ilegalidade dos actos tributários em causa e a consequente anulação, tendo por base a ilegalidade do respectivo regime jurídico – não se tratando de aperfeiçoar os actos de liquidação impugnados, ou de praticar outros actos em seu lugar, ou de obter do Tribunal a declaração genérica da ilegalidade, da inconstitucionalidade ou da ineficácia do CISV ou do seu art. 11.º.

54. É verdade que o que é alegado é que existe uma “ilegalidade abstracta” que resulta da desconformidade do regime jurídico do ISV com o Direito da União – e de facto a situação configura uma ilegalidade “abstracta” ou “absoluta” da liquidação, que se distingue da “ilegalidade em concreto” por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; ou seja, naquele primeiro caso a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente

da situação real a que a lei foi aplicada, nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado. Sucede, no entanto, que, conforme o art. 99.º do CPPT, “qualquer ilegalidade” pode ser fundamento de impugnação nos tribunais arbitrais.

55. E o que é peticionado é somente a declaração de ilegalidade de actos tributários concretos – não se tratando, insiste-se, de declarar genericamente a invalidade de um diploma emanado no exercício da função legislativa, suspendendo-lhe toda a eficácia normativa.
56. No caso, o que se visa é determinar se, sendo inválida a norma em que se baseou a liquidação, resultante de essa mesma norma ofender qualquer norma de categoria hierárquica superior, como é o caso do Direito da União Europeia, em relação a uma lei de imposto, isso determina a ilegalidade da própria liquidação, podendo esta ilegalidade ser fundamento de impugnação (como também se conclui no acórdão do STA de 7 de Abril de 2005, Proc. nº 01108703).
57. Com efeito, a apreciação que o Tribunal fará da validade da norma legal é uma apreciação incidental, apenas a necessária para assegurar a impugnabilidade, ou não, de actos de liquidação alegadamente feridos de ilegalidade abstracta. Assim, os poderes de cognição do tribunal arbitral tributário limitar-se-ão à apreciação da legalidade dos actos indicados no artigo 2º do RJAT.
58. Quanto à restituição de montantes pagos em resultado dessas liquidações, ela seria consequência jurídica de uma decisão meramente anulatória, assente em puros juízos de (i)legalidade de actos tributários, caso se concluísse ser procedente a impugnação de tais actos – não se concebendo que fosse procedente um pedido que, em vez de se dirigir à invalidade de actos impugnados, peticionasse directamente a condenação no pagamento de uma quantia pela AT, por exemplo a título de devolução de imposto pago em excesso, como se se tratasse de uma “acção administrativa de condenação”.
59. Sem perdermos de vista, para remover dúvidas, que, como lembrou o STA em acórdão de 12 de Maio de 2021 (Proc. 02299/13.3BELRS),

“a competência do tribunal afere-se face à pretensão formulada pelo autor na petição inicial, traduzida no binómio pedido/causa de pedir, ou seja, face ao "quid disputatum" e não ao "quid decisum", isto é, a competência determina-se pelo pedido do autor, irrelevando qualquer tipo de indagação acerca do mérito do mesmo”.

60. Por tudo o que fica dito, improcede esta excepção de incompetência do Tribunal em razão da matéria e valor, invocada pela Requerida.

III. G.2. Excepção de falta de interesse em agir da Requerente

61. Com esta excepção, pretende a Requerida alegar que a Requerente, dedicando-se à importação e venda de automóveis, necessariamente repercute sobre os compradores o valor do ISV, integrando-o no preço de venda, nos termos gerais do art. 878.º do Código Civil; e que, consumada a venda e a concomitante repercussão, a Requerente deixa de ser proprietária – e, não tendo suportado, a final, o peso do imposto, perde legitimidade material para peticionar o reembolso do valor desse imposto, e perde interesse em agir.

62. Cremos improcedente esta excepção, por duas razões:

- por um lado, porque não há repercussão legal do ISV, mesmo que possa admitir-se que o imposto foi pensado para ser economicamente repercutido sobre os compradores de veículos; mas a repercussão pode não ter lugar, por exemplo em casos em que, conjunturalmente, a procura de veículos revele maior elasticidade-preço do que a oferta de veículos – forçando o suporte do imposto pelo vendedor, ou, quando muito, a sua repercussão “a montante”, e não “a jusante”.
- por outro lado, porque à data dos factos, das liquidações impugnadas, a Requerente era sujeito passivo de imposto, sendo indiferente, para efeitos do seu interesse em agir, que posteriormente tenha continuado a sê-lo, ou tenha deixado de sê-lo; foi como operador reconhecido que se tornou sujeito passivo de ISV e pagou imposto (arts. 3.º e 15.º do CISV), e quem pagou o imposto tem legitimidade material para peticionar o reembolso daquilo que tenha pago em excesso.

63. Mais ainda, dada a circunstância acabada de referir, pode sustentar-se que a invocação desta excepção assenta numa ilegítima fundamentação sucessiva, dita “*a posteriori*”, ou seja, uma fundamentação não-contemporânea dos actos impugnados e aditada supervenientemente, que, como tal, não deve ser aceite.

64. E isto porque, numa impugnação judicial ou arbitral em contencioso de mera legalidade (como aquele que está previsto nos arts. 99.º e seguintes do CPPT), o tribunal está cingido

- à formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constem dessa fundamentação, quer estas sejam por ele escolhidas, quer sejam superveniente invocadas por uma parte no litígio (Acórdãos do STA de 26/3/2014, Proc. n.º 01674/13, de 23/4/2014, Proc. n.º 01690/13, de 22/3/2018, Proc. n.º 0208/17, de 11/12/2019, Proc. n.º 0859/04.2 BEPRT, ou de 28/10/2020, Proc. n.º 02887/13.8BEPRT).
65. Em termos muito simples, à data das liquidações ora impugnadas a Requerente era sujeito passivo do imposto, sem sombra de dúvida, e foi com esse fundamento que sobre ela recaiu o imposto – sendo indiferente, nesse momento, que futuramente ela viesse, ou não, a deixar de sê-lo, e que ela viesse a repercutir, ou não, a totalidade, ou parte, do ISV que tinha suportado. A constatação de que deixou de ser proprietária, ou de que repercutiu algum imposto, ou todo ele, é posterior às liquidações, e não pode aditar-se supervenientemente, “*a posteriori*”, à fundamentação dos actos impugnados.
66. Trata-se, com essa proibição de uma fundamentação sucessiva, ou “*a posteriori*”, de um afloramento de uma exigência mais geral, de “lealdade” nos procedimentos e processos judiciais, de “*due process of law*”, a requerer que haja uma fundamentação completa, independente do mérito substantivo dos actos impugnados – mérito que não pode presumir-se que seja “evidente” ou “claro” a ponto de prescindir dessa fundamentação completa –, e que deverá preceder, como etapa instrutória, o próprio acto fundamentado.
67. E é pela mesma razão, a aditar ao princípio da separação de poderes, que não cabe a um tribunal suprir lacunas de fundamentação, ou decidir com base em fundamentação diferente daquela que tenha sustentado os actos a impugnar: o que, pela adição de novos fundamentos, materialmente equivaleria a uma invasão do núcleo essencial da função administrativa-tributária²; ressalvadas, evidentemente, as consequências do conhecimento e da actuação oficiosos que legalmente estejam cometidos ao Tribunal.
68. Por um outro prisma, o contencioso de mera legalidade deve apreciar o acto impugnado *tal como ele ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros actos*, ainda quando eles

² Acórdãos do STA de 1/6/2011, Proc. n.º 058/11, e de 31/1/2018, Proc. n.º 1157/17.

pudessem ter conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o do acto praticado – porque só assim se preservam e respeitam os direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efectiva (arts. 20.º, 1 e 268.º, 4 da CRP), pois, se a AT tivesse invocado outros fundamentos nos actos e decisões impugnados, a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral poderia ser diferente (ou, antes dele, poderiam ser outros os meios de defesa administrativos e contenciosos), tal como poderiam ser outras as provas trazidas ao processo.

69. Improcede assim, igualmente, esta excepção de falta de interesse em agir da Requerente, invocada pela Requerida.

III. G.3. Excepção de falta de causa de pedir e de legitimidade quanto às liquidações n.ºs 2021/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2022/..., 2021/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2023/...

70. Esta excepção, que seria mais adequadamente designada como uma excepção de ineptidão (parcial) da petição inicial, reporta-se à falta de densificação ou concretização de factos essenciais geradores do direito invocado pela parte autora. Como lapidarmente se estabelece no sumário do acórdão do STJ de 7 de Junho de 2022 (Proc. n.º 3786/16.7T8BRG.L1.S3):

“I. - A causa de pedir como conjunto de factos concretos (em maior ou menor número) donde emerge o direito que o autor invoca e pretende fazer valer, deve conter todos os factos essenciais, que por indicação do art. 5 n.º 1 do CPC são os que constituem a causa de pedir.

II. - Sendo essenciais, a falta de um deles implica a incompletude da causa de pedir e por isso mesmo a ineptidão da mesma, porque essa falta e essencialidade compromete o conhecimento do mérito da causa.

III. - Não pode convidar-se a aperfeiçoar uma petição inepta, mas apenas a que seja deficiente, sendo o critério decisivo para distinguir o que define se a petição permite ou não, como foi apresentada, o conhecimento e decisão sobre o mérito do pedido.”

71. Especificamente, a Requerida invoca existirem actos de liquidação que foram sindicados, não obstante:

- uns se encontrarem anulados/substituídos,
- outros se encontrarem duplicados,

- noutros ter sido aplicada a mesma percentagem de redução de imposto em ambas as componentes (cilindrada e ambiental),
- noutros ter sido aplicada uma percentagem diferenciada de redução de imposto nas duas componentes (cilindrada e ambiental), mas o valor apurado ser negativo.

72. Daqui resultou, segundo a Requerida, que nestes vários casos o pedido de pronúncia não chega a ser peticionada a restituição de qualquer valor pago em excesso.

73. E infere que, nos casos elencados, à pretensão de anulação parcial destas liquidações não corresponde qualquer causa de pedir, e falta legitimidade à Requerente.

74. Examinados os autos, conclui-se que esta excepção procede quanto a 15 das liquidações impugnadas, que efectivamente apresentam as características apontadas pela Requerida, e que sucintamente enumeramos:

1. 2021/... (anulada)
2. 2021/... (mesma % de redução de ISV às componentes cilindrada e ambiental)
3. 2022/... (duplicada)
4. 2022/... (mesma % de redução de ISV às componentes cilindrada e ambiental)
5. 2022/... (valor apurado negativo)
6. 2022/... (anulada)
7. 2022/... (valor apurado negativo)
8. 2022/... (valor apurado negativo)
9. 2022/... (mesma % de redução de ISV às componentes cilindrada e ambiental)
10. 2022/... (valor apurado negativo)
11. 2023/... (valor apurado negativo)
12. 2023/... (substituída)
13. 2023/... (duplicada)
14. 2023/... (valor apurado negativo)
15. 2023/... (valor apurado negativo)

75. Dada a divisibilidade do objecto do processo, a procedência desta excepção é parcial, conduzindo à absolvição parcial da Requerida da instância, quanto ao conhecimento das liquidações acima enumeradas, e não quanto às demais.

III. G.4. Excepção de inexistência de ilegalidade dos actos por cumprimento da legislação em vigor (remissão para final)

76. As excepções peremptórias integram o objecto do processo enquanto fundamentos de improcedência, pelo que a decisão que se lhes reporta participa na definição da situação jurídica controvertida, determinando uma decisão de mérito.
77. Assim, a excepção de inexistência de ilegalidade dos actos impugnados, gravitando em torno da alegação de que não ocorreu qualquer violação do art. 110.º do TFUE, remete necessariamente para a apreciação de mérito, e convergirá com ela.
78. Para usarmos a fórmula do art. 89.º, 3 do CPTA, não seremos dispensados, com a invocação desta excepção pela Requerida, de apurar factos que possam impedir, modificar ou extinguir o efeito jurídico dos factos articulados pela Requerente – conduzindo, ou não, à procedência desta “defesa indirecta” de mérito.
79. Pelo que, quando nos pronunciarmos sobre o mérito da causa, regressaremos a este ponto para efeitos de concluirmos se procede, ou não, esta excepção peremptória – e se se segue, ou não, uma absolvição do pedido.

III. H. Posição da Requerente quanto ao mérito da causa

1. A Requerente começa por asseverar que o art. 11.º do CISV, na redacção introduzida pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), o que, por sua vez, consubstancia um favorecimento da venda de veículos usados nacionais em detrimento da admissão e venda de veículos de outro Estados-Membros da União Europeia.
2. E que o montante do imposto liquidado pela Requerente, nos termos desse art. 11.º do CISV, foi calculado sem tomar em conta a depreciação real dos 199 veículos em causa – sendo que essa desvalorização ocorre logo no momento da venda de carros novos.
3. A Requerente sustenta que, na aferição da depreciação sofrida por um veículo usado, será de utilizar um método de depreciação constante ou linear, aferido anualmente e de modo fixo, tomando-se como referência o valor de custo, ao qual será deduzido o valor do(s) período(s) de desvalorização anual, conforme a vida útil dos veículos usados, de modo a encontrar-se o seu valor residual ao tempo que foi introduzido no mercado nacional. A

fórmula será: Valor Residual (VR) = Valor de Custo (VC) – Total Depreciação Atingida (TDA); sendo que, por sua vez, Total Depreciação Atingida (TDA) = Depreciação Anual (DA) x Número de anos decorridos; e, finalmente, Depreciação Anual = Valor de Custo / Número de anos de vida útil do veículo.

4. Alega a Requerente que, adoptando-se esse método de depreciação constante ou linear, se conclui que o valor cobrado a título de ISV é superior ao valor residual dos veículos usados, em virtude da sua depreciação real, pois, segundo tal método, os veículos tiveram uma desvalorização superior, e o valor real dos mesmos é inferior, àqueles que a AT considera.
5. Daí resultando que é favorecida a venda de veículos usados nacionais, pois o valor comercial dos automóveis tem consideração a vida útil e a depreciação real dos mesmos, considerando de forma igual as duas componentes de cilindrada e ambiental, o que não sucede em relação aos veículos importados.
6. O que significa que, quanto aos 199 veículos importados, não foi adequadamente levada em conta a sua depreciação real, no momento de se lhes aplicar o art. 11.º do CISV.
7. Acresce que, do ponto de vista estritamente jurídico, a Requerente alega a existência de uma desconformidade entre o direito nacional e o Direito da União, na medida em que entende que o art. 11.º CISV, na redacção introduzida pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, quando determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), viola o disposto no art. 110.º TFUE, consubstancia um favorecimento da venda de veículos usados nacionais em detrimento da admissão e venda de veículos de outro Estados-Membros da União Europeia.
8. Dado o primado do direito da União Europeia (art. 8.º, 4 da CRP), essa incompatibilidade acarreta a inconstitucionalidade dessa redacção do art. 11.º CISV – o que implica a sua não-aplicação, por força do art. 204.º da CRP.
9. A Requerente reconhece que o Acórdão do TJUE proferido no Proc. n.º C-169/2020, não entendeu que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental terá de ser exatamente a mesma, apenas afirmou que a componente ambiental também terá de ser desvalorizada em função dos anos de vida do veículo e tem de operar de igual forma (ou melhor, de forma neutra) em relação aos veículos “nacionais”.

10. Também reconhece que, na sequência do Acórdão do TJUE de 16 de Junho de 2016 (Proc. n.º C-200/15), que determinou que “*A República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da 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 TFUE.*”, a legislação nacional foi alterada, e ao art. 11.º do CISV, através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (OE 2017), foi dada nova redacção, passando a contemplar um cálculo mais preciso da depreciação – todavia, levando apenas em conta, em termos de liquidação de ISV, a componente cilindrada, não se verificando qualquer consideração da depreciação do valor do veículo usado para efeitos da componente ambiental, situação que, de novo, consubstanciou uma ilegalidade por violação do art. 110.º da TFUE, tendo dado lugar à instauração de nova acção por incumprimento, consubstanciada no Proc. n.º C-169/20.
11. Ora, lembra a Requerente, já desde o acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 (Proc. n.º C-393/98, caso “Gomes Valente”) que o TJUE tinha determinado que sempre que uma disposição nacional calcular de forma diferente a incidência de imposto sobre um veículo nacional e sobre um veículo proveniente de um Estado-Membro, agravando o valor do veículo proveniente do exterior, isso é desconforme ao artigo 110.º do TFUE (que tem por objectivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros), e que, por isso, a tabela do art. 11.º do CISV deve ser clara e traduzir a “depreciação efectiva” de forma não discriminatória. E será discriminatória 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; mais especificamente, será discriminatória sempre que o montante do imposto seja calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, e exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.
12. E assim, na decisão proferida no referido Proc. n.º C-169/20, o acórdão do TJUE de 2 de Setembro de 2021 estabelece que:

“a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 110.º TFUE, 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 (v., designadamente, Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15, não publicado, EU:C:2016:453, n.º 25 e jurisprudência referida)”

13. O que significa, na interpretação da Requerente, que o Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos usados importados calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional – devendo tomar-se em consideração não apenas a taxa da imposição interna que incide directa ou indirectamente sobre os produtos nacionais e os produtos importados, mas também a matéria coletável e as modalidades do imposto em causa, pois só assim se cumpre o requisito de precisa equiparação de valores entre veículos importados e veículos já registados em território nacional.
14. Assinala a Requerente que, ao arrepio desta evolução jurisprudencial, o art. 11.º do CISV, na redacção introduzida pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, continua a permitir que a AT cobre um imposto sobre veículos importados com base num valor superior ao valor real do veículo, discriminando a favor dos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, na medida em que só quanto a estes últimos é que a desvalorização contempla a ponderação total do número de anos de uso dos mesmos relativamente à totalidade do ISV liquidado e pago aquando da sua importação para Portugal – ou seja, a ponderação integral e indiscriminada das duas componentes do ISV, ambiental e cilindrada.
15. Conclui a Requerente que, nesses termos, o imposto não é neutro, como devia, no que respeita à concorrência entre os veículos usados importados e os veículos usados similares anteriormente matriculados no território nacional, e submetidos, no momento da matrícula, ao referido imposto.
16. Sendo que, no que respeita aos veículos já registados em território nacional, quando eles são posteriormente vendidos como veículos usados, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela

- desvalorização desse veículo, do seu valor inicial, cuja tributação foi operada, nos termos da Portaria n.º 383/2003, de 14 de Maio (e Tabelas do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro), com base em duas componentes: cilindrada e ambiental.
17. Enquanto que, da aplicação de taxas de desvalorização distintas, previstas na Tabela D do art. 11.º do CISV, só pode resultar que o valor do imposto seja superior no que respeita aos veículos usados importados, pois estas taxas de redução não têm qualquer relação com o valor de mercado do veículo, principalmente, quando se afere o valor real dos veículos através da fórmula de cálculo usando o método de desvalorização constante ou linear.
18. Sustenta a Requerente que, por isso, as taxas da Tabela D do art. 11.º do CISV, ao preverem duas bitolas para tratar o que é igual, que é a desvalorização dos veículos ao longo dos anos, não têm qualquer relação com o valor de mercado do veículo e a sua depreciação real conforme o número de anos, e têm por único objectivo discriminar contra os veículos usados importados.
19. Portanto, não obstante o aparente esforço de acatamento do estabelecido no Acórdão do TJUE de 16 de Junho de 2016 (Proc. n.º C-200/15), através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (OE 2017), a verdade é que o regime de tributação dos veículos objecto de uma primeira colocação em circulação em Portugal ficou centrado na diferenciação de duas componentes de cálculo, uma calculada em função da cilindrada do veículo em questão, e a outra, denominada «componente ambiental», em função do nível de emissão de dióxido de carbono desse veículo – sendo que, quanto a esta última, não se previu qualquer redução que reflectisse a desvalorização em função da idade do veículo, o que, no entender da Requerente, afastou decisivamente esse resultado do valor real dos veículos usados, sobretudo quando se compara com a desvalorização admitida nos veículos ditos “nacionais”.
20. Daqui resulta, em termos práticos, que o imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado acaba por só ser integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, não o sendo no momento de aquisição de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro, pois esse só tem de suportar o montante do imposto residual

incorporado no valor comercial do veículo transaccionado – a flagrante desigualdade que seria contrária ao art. 110.º do TFUE.

21. Refere a Requerente que, não obstante o facto de o art. 11.º, 3, do CISV permitir aos contribuintes a opção por um método alternativo de cálculo do ISV, requerendo ao director da alfândega que recalcule o referido imposto com base na avaliação efectiva do veículo, resulta da jurisprudência do TJUE que a existência de um método alternativo de cálculo de um imposto não dispensa um Estado-Membro da obrigação de respeitar os princípios fundamentais de uma norma essencial do TFUE, nem autoriza esse Estado-Membro a violar esse Tratado. Além de que esse método alternativo é meramente facultativo, não constituindo a solução-regra.
22. Lembrando de novo a jurisprudência do TJUE, e especificamente o Acórdão de 16 de Junho de 2016 (Proc. n.º C- 200/15), que reafirma que o art. 110.º do TFUE é violado sempre que a tributação que incide sobre o artigo 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 ao produto importado de outro Estado- Membro – insistindo que é precisamente isso que se verifica no caso vertente, no qual os veículos importados são sujeitos a uma tributação que é calculada sem se tomar em conta a depreciação real do veículo, daí resultando um valor que excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes matriculados e registados em território nacional.
23. E entende a Requerente que foi a consciência dessa discriminação que levou o legislador nacional a alterar a redacção do art. 11.º do CISV através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro – o que, na interpretação da Requerente, se revelou ser uma medida insuficiente, na medida em que manteve uma distinção de taxas entre a componente cilindrada e a componente ambiental, permitindo a subsistência de uma efectiva discriminação prejudicial às importações de veículos a partir de outros Estados-Membros.
24. Por isso a Requerente subscreve, na íntegra, a posição do Ministério Público, expressa em Parecer n.º 110/2022, no âmbito do Proc. n.º 84/22.0BALSb, do STA:

“Ora, pese embora na redacção do n.º 1 do artigo 11.º do CISV, introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, se tenha incluído uma taxa de desvalorização em função da componente ambiental, que não era prevista na anterior redacção,

que só previa a desvalorização na componente da cilindrada, essa desvalorização obedece a critérios distintos (num caso atende à “desvalorização comercial do veículo” e no outro à “vida útil média remanescente do veículo”), o que implica a utilização de taxas de desvalorização distintas, conforme se infere da Tabela D do artigo 11.º, o que em nosso entender e salvo melhor opinião dá origem a diferente carga do imposto residual no preço de venda de um veículo usado com as mesmas características, conforme seja proveniente doutro estado membro ou vendido no mercado interno.”

25. O que a Requerente entende que é uma posição clara contra a utilização, para efeitos de cálculo de sujeição a ISV de veículos importados, de duas taxas de desvalorização distintas, sendo a relativa à componente ambiental inferior à da componente de cilindrada, o que penaliza necessariamente esta última transacção, por implicar uma menor desvalorização comercial do veículo na componente ambiental, por comparação com o que se passa em relação ao veículo usado nacional.
26. Logo, a discriminação resulta da própria norma, do método de cálculo que ela determina, e que torna inevitável, por simples e mecânica aplicação do seu dispositivo, que o montante do imposto cobrado sobre o veículo importado exceda o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados. E é essa discriminação *ex lege* que suscita o problema da sua incompatibilidade com o artigo 110.º do TFUE, como o reconheceram diversas decisões arbitrais (Processos nºs 221/2021-T, 607/2021-T, 352/2022-T, 177/2023-T, 753/2023-T, 343/2022-T e 68/2023-T).
27. Enfatiza a Requerente que o legislador português acabou por reconhecer a ilegalidade da anterior redacção, ao estabelecer, pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de Dezembro, uma nova redacção do art. 11.º, a corrigir e acabar com a discriminação assinalada, na medida em que que a percentagem de redução da componente ambiental passou a ser igual à componente de cilindrada.
28. Trata-se, segundo a Requerente, de uma conformação da solução nacional com a orientação jurisprudencial do TJUE, a qual, desde os acórdãos “Nunes Tadeu” e “Gomes Valente”, manteve inalterado o seu entendimento de que uma norma interna é contrária ao direito da UE, sempre que o montante de imposto apurado seja calculado sem ter em conta a real desvalorização do veículo, conduzindo a uma carga fiscal superior à que incide sobre os

veículos automóveis nacionais usados e já matriculados – adiantando que, segundo ela, o Despacho do TJUE proferido em 6 de Fevereiro de 2024, no Proc. n.º C-399/23 (“Osóquim”), em nada contraria aquela jurisprudência, nem estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos recaia sobre o contribuinte.

29. De tudo isto retira a Requerente que a Requerida deve ser condenada a restituir à Requerente o montante de € 69.960,33, cobrado em excesso e acrescido de juros indemnizatórios, em virtude ter calculado o ISV com base numa percentagem inferior na componente ambiental, o que é contrário ao art. 110.º do TFUE, como resulta da jurisprudência consolidada pelo TJUE.
30. Por outro lado, a Requerente contesta o entendimento da AT, de que, nos termos dos arts. 2.º e 74.º da LGT e do art. 342.º do Código Civil, caberia ao contribuinte o ónus da prova dos factos constitutivos do direito alegado – especificamente, a) que o imposto que incidiu sobre os 199 veículos, que foram objeto de legalização fiscal em território nacional, é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos similares usados presentes no mercado nacional, e b) que a aplicação de regimes distintos conduz ao favorecimento da venda de veículos usados nacionais em detrimento da admissão de veículos usados na União Europeia.
31. Isso constituiria, alega a Requerente, uma prova impossível, diabólica, violadora dos princípios de tutela jurisdicional efectiva, proporcionalidade, direito ao contraditório, processo equitativo e proibição da indefesa – invocando, para o efeito, os arts. 18.º, 20.º, 4, 266.º e 268.º, 4 da CRP, art. 6.º do CEDH, arts. 9.º, 55.º, 58.º, 59.º, 99.º da LGT, e art. 96.º do CPPT. Entende a Requerente, em suma, que não são admissíveis situações de imposição de ónus probatório que se reconduzam à impossibilidade prática de prova de um facto necessário para o reconhecimento de um direito.
32. Isto porque se lhe afigura virtualmente impossível provar, através de uma comparação entre os preços de mercado dos 199 veículos por ela importados e os preços de veículos similares usados e já matriculados em território nacional, que a aplicação dos distintos regimes de desvalorização conduziu ao inaceitável favorecimento dos veículos usados nacionais – não tendo a Requerente meios ou forma de promover tal comparação.

33. Nesse sentido, peticiona a Requerente que o tribunal recuse a aplicação dos arts. 2.º e 74.º LGT, 100.º do CPPT e 342.º do Código Civil, por inconstitucionalidade destas normas, quando sejam interpretadas no sentido de que recai sobre o Contribuinte o ónus da prova de que a aplicação dos distintos regimes de desvalorização, contidos no art. 11.º do CISV, na redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, conduz a favorecer os veículos usados nacionais em detrimento dos veículos importados de outros Estados-Membros da União Europeia.
34. Pelo contrário, entende a Requerente que tal prova é na verdade desnecessária, visto que a discriminação inaceitável é o resultado inevitável, por raciocínio lógico-dedutivo e simples aritmética, da aplicação do art. 11.º do CISV, na redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, aquela que durou até à nova redacção introduzida pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de Dezembro.
35. Adicionalmente, lembra a Requerente que é à AT que cabe, no respeito da legalidade, realizar as diligências necessárias para a averiguação dos factos em que deve assentar a sua decisão, por aplicação do princípio de inquisitório, previsto nos arts. 58.º do CPA, 58.º e 99.º, 1 da LGT e 13.º do CPPT, como dever de descoberta da verdade material, na prossecução, com imparcialidade, do interesse público, mormente na fase do procedimento tributário.
36. A implicação seria a de que recairia sobre a AT o ónus de provar os factos constitutivos do tributo que cobra, nos termos do artigo 74.º da LGT, e teria que provar se os actos de liquidação que foram calculados com base nas percentagens de redução do art. 11.º do CISV estão, ou não, conformes com o art. 110.º do TFUE. Sendo que, a evidenciar-se que a AT não cumpriu esse dever de descoberta da verdade material, desrespeitando o princípio do inquisitório, deve anular-se o acto tributário por preterição de formalidade essencial, por omissão de diligências instrutórias necessárias que a AT estava obrigada a realizar.
37. Entender o contrário seria, segundo a Requerente, aceitar uma presunção quase absoluta de legalidade do acto, o que não é permitido.
38. Insiste a Requerente que é a AT quem tem ónus de provar que o valor de ISV está correctamente calculado, e conforme com o art. 110.º do TFUE, ou se o valor foi cobrado em excesso e é superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais

similares aos introduzidos no mercado nacional pela Requerente. Acrescenta a Requerente que o mesmo princípio do inquisitório vincula o próprio Tribunal, ao qual incumbiria a busca da verdade material, promovendo a realização das diligências que considere úteis para essa descoberta, mesmo para além dos contributos das partes.

39. Por outro lado, sustenta a Requerente que, tratando-se de um processo de natureza impugnatória, há que levar em conta o art. 100.º, 1 do CPPT, que estabelece que sempre que da prova produzida resulte uma fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário, o acto impugnado deverá ser anulado – o que equivale a dizer que a regra na impugnação judicial será a de que as dúvidas probatórias serão valoradas a favor do contribuinte. O que implica, no seu entender, uma inversão da posição processual das partes no que diz respeito ao interesse que querem fazer valer em juízo: a AT teria de fundamentar, liquidação a liquidação, não somente a conformidade à lei mas também a conformidade da lei com o art. 110.º do TFUE, e só quando estivessem verificados todos os pressupostos legais da obrigação tributária é que caberia à Requerente provar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao imposto.
40. Nesse pressuposto, conclui a Requerente que não foi feita, pela AT, a prova que lhe cabia, nem acatado o princípio do inquisitório – com a consequência de deverem ser parcialmente anulados os actos de liquidação de ISV ora impugnados.
41. Entende a Requerente que estão reunidas as condições que determinam o recurso ao reenvio prejudicial nos termos do art. 267.º do TFUE, por estarem em causa questões respeitantes à interpretação dos Tratados e à validade e interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União. E peticiona que sejam colocadas seis questões:

“A) O artigo 11.º CISV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), é compatível artigo 110.º TFUE, direito comunitário e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente, com o Acórdão do TJUE processo n.º C-169/2020, 2 de Setembro de 2021, Comissão Europeia contra República Portuguesa, e o Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15?

B) O valor do imposto pago pelo contribuinte, calculado nos termos do artigo 11.º CISV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que determina a aplicação de taxas de redução diferenciadas às componentes do ISV (componente cilindrada e componente ambiental), conduz a

uma tributação superior ao valor real do veículo e que não tem em consideração a real depreciação do veículo é compatível com o artigo 110.º TFUE, princípio da livre circulação de bens e mercadorias, princípio da igualdade, direito comunitário e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente, o Acórdão do TJUE processo n.º C-169/2020, 2 de Setembro de 2021, Comissão Europeia contra República Portuguesa, e o Acórdão de 16 de junho de 2016, Comissão/Portugal, C-200/15?

C) *É compatível com o disposto nos artigos 6.º CEDH e artigo 47.º CDFUE e com os princípios da proporcionalidade, inquisitório, da tutela jurisdicional efetiva, processo equitativo, igualdade de armas e da proibição da indefesa, direito ao contraditório e outras normas e princípios do direito da União Europeia que recaia sobre o contribuinte/sujeito passivo o ónus da prova de que a aplicação dos distintos regimes de desvalorização conduz a favorecer os veículos usados nacionais, que o valor liquidado a título de ISV, nos termos do artigo 11.º do CISV, sobre os veículos importados é superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares e que seja o sujeito passivo a ter ónus de efetuar uma comparação entre os preços de mercado dos veículos importados de Estado-Membros e os preços dos veículos similares usados e já matriculados em território nacional para provar a discriminação entre os veículos usados importados e nacionais e que o artigo 11.º do CISV, na redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, está em desconformidade com o artigo 110.º TFUE.*

D) *Nos termos do disposto nos artigos 6.º CEDH e artigo 47.º CDFUE e dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva, inquisitório, processo equitativo, igualdade de armas e da proibição da indefesa, direito ao contraditório e outras normas e princípios do direito da União Europeia, é a Administração (Autoridade Tributária) que durante processo judicial, tem o ónus da prova e por isso tem de provar a que a aplicação dos distintos regimes de desvalorização não conduz ao favorecimento dos veículos usados nacionais, que o valor liquidado a título de ISV sobre os veículos usados importados não é superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares e que o ato de liquidação efetuado nos termos do artigo 11.º do CISV está conforme o artigo 110.º TFUE?*

E) *Nos termos do disposto nos artigos 6.º CEDH e artigo 47.º CDFUE e dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva, processo equitativo, inquisitório, igualdade de armas e da proibição da indefesa, direito ao contraditório e outras normas e princípios do direito da União Europeia, devem os Tribunais nacionais, durante processo judicial, realizar todas diligências necessárias em busca da verdade material, inclusive prova pericial, de modo que apurar que a aplicação dos distintos regimes de desvalorização conduz ou não ao favorecimento os veículos usados nacionais, que o valor liquidado a título de ISV sobre os veículos importados excede ou não valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares e que o ato de liquidação efetuado nos termos do artigo 11.º do CISV está ou não em conformidade com o artigo 110.º TFUE?*

F) À luz do artigo 110.º TFUE, artigo 6.º CEDH, artigos 41.º e 47.º CDFUE, princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva, imparcialidade, processo equitativo, inquisitório, igualdade de armas, da proibição da indefesa e de outras normas e princípios do direito da União Europeia deve a Administração, de forma imparcial e na prossecução dos interesses públicos, deve realizar todas diligências necessárias à descoberta da verdade material e apurar se em cada caso concreto, o valor de ISV cobrado a veículos usados importados de outros estados-membros no termos do artigo 11.º do CISV. (redação introduzida pelo artigo pelo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) é conforme o artigo 110.º TFUE, que a aplicação dos distintos regimes de desvalorização conduz ou não ao favorecimento dos veículos usados nacionais e que o valor liquidado a título de ISV, nos termos do artigo 11.º do CISV, sobre os veículos importados usados é ou não superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares?”

42. Reiterando, em conclusão, que deve ser restituída à Requerente a parte do imposto pago em excesso, no montante de € 69.960,33, acrescido de juros indemnizatórios/compensatórios calculados sobre o referido valor.
43. Em alegações, a Requerente reitera a argumentação do pedido de pronúncia, prestando algumas informações suplementares.
44. Depois da tentativa de réplica à defesa por excepção da Requerida – segmento que decidimos não considerar, por ser extemporâneo –, a Requerente recapitula a factualidade que considera relevante, e o essencial dos argumentos que desenvolveu no pedido de pronúncia.
45. A Requerente refere-se ao requerimento da Requerida de 23 de Setembro de 2025 como uma tentativa de obstar à produção da prova que, segundo a Requerente, lhe cabia: a prova dos factos constitutivos do tributo, e a prova de que as liquidações foram calculadas de modo que não fere o art. 110.º do TFUE.
46. E infere que, dada a sua tese de que o ónus da prova recai sobre a Requerida, é concludente que o Tribunal tenha entendido não ser necessária a produção de qualquer prova adicional, bastando-se com a factualidade apurada, sugerindo que isso reforça as suas conclusões quanto à necessidade de condenação da Requerida à restituição, à Requerente, da parte do imposto pago em excesso, no montante de € 69.960,33, acrescido de juros indemnizatórios.

III. I. Posição da Requerida

47. Passada a defesa por excepção, e entrando na defesa por impugnação, a Requerida começa por argumentar que muita da jurisprudência convocada para Requerente em apoio das suas teses é relativa a uma redacção das normas que é anterior à data dos factos, tornando-se, por isso, irrelevante – e que, como se alegou em sede de excepção, há liquidações que nem sequer devem ser consideradas.
48. Depois, a Requerida lembra que a Requerente tem estatuto de operador reconhecido, que adquire veículos automóveis usados originários de Estados-Membros da União Europeia, que introduz em Portugal para os vender no mercado de compra e venda de veículos automóveis.
49. Sendo que, nos termos jurídicos de uma venda, a repercussão do imposto é a norma, englobado que está nas despesas do contrato, e outras acessórias, que supletivamente ficam a cargo do comprador.
50. Infere a Requerida que, nesses termos, a Requerente não teve qualquer prejuízo ou encargo com os veículos automóveis em causa nos presentes autos, tendo recuperado todos os valores monetários que suportou entre a sua compra e a sua revenda – presume-se, uma revenda com lucro.
51. Pelo que uma pretendida restituição de imposto redundaria em enriquecimento sem causa da Requerente, nos termos do artigo 473.º do CC, pois se fosse assim a Requerente pagaria o ISV uma vez, para de seguida recuperá-lo em dobro.
52. Além disso, a Requerida nega que exista qualquer situação de discriminação na aplicação do ISV aos veículos em causa – e também não, portanto, qualquer pagamento em excesso.
53. Lembra que os métodos de cálculo referidos pela Requerente não são exactamente aqueles que correspondem à aplicação dos arts. 7.º e 11.º do CISV.
54. E chama a atenção para o art. 11.º, 4, que estabelece que, se o sujeito passivo não requerer ao Director da Alfândega até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o art. 27.º, 1, tal como decorre do art. 11.º, 3 do CISV, uma avaliação *ad hoc* em reacção a uma liquidação provisória, presume-se que ele aceita como definitiva essa avaliação – e que a Requerente nada requereu dentro do referido prazo.

55. Pelo que não tem cabimento, segundo a Requerida, a pretensão da Requerente de aplicação do método de depreciação constante ou linear, que é um método de cálculo utilizado em contabilidade para depreciações e amortizações, previsto nos arts. 30.º e 31.º do CIRC); igualmente não tem cabimento a referência às tabelas do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos de IRC, pois por um lado o seu âmbito de aplicação é o IRC e não o ISV, e, por outro lado, o CISV tem tabelas próprias e são estas que se aplicam em sede de ISV, e não outras; Não tendo igualmente cabimento a referência a dados históricos e à Portaria n.º 383/2003, de 14 de Maio, aplicável no âmbito do disposto no art. 24.º, 7 do CIRS.
56. Destacando em particular que a Portaria n.º 383/2003, de 14 de Maio, para além de ser anterior à vigência do CISV, nada tem que ver com a tributação em sede de ISV de veículos usados provenientes da União Europeia a que se refere o art. 11.º, 1 do CISV, pois o seu âmbito de aplicação é diverso, e não tem qualquer correspondência jurídica ou material com a desvalorização comercial dos veículos para efeitos de tributação em sede de ISV – como foi já reconhecido nas decisões arbitrais dos Procs. n.ºs 1135/2024-T e 1284/2024-T.
57. Assinala a Requerida que há, aliás, uma contradição entre essa invocação de métodos alternativos e o preenchimento das DAVs, nas quais a Requerente aplicou correctamente o método indicado no CISV.
58. Concluindo que o pretendido pela Requerente não é admissível, comporta ilações que não são verdadeiras e não tem qualquer cabimento ou correspondência com a realidade dos autos.
59. Além disso, alega a Requerida que, dos argumentos da Requerente, e da jurisprudência (actualizada e desactualizada) por ela referida, não se retiram as consequências que a Requerente pretende, nomeadamente que haja desconformidade entre o art. 11.º do CISV e o art. 110.º do TFUE, que o art. 11.º do CISV, na redacção à data dos factos, seja inconstitucional, ou que, no caso concreto, tenha ocorrido discriminação entre veículos usados importados e “nacionais”.
60. Alega a Requerida que o art. 11.º, 1 do CISV, na redacção em vigor à data dos factos, incorporava já as “preocupações” suscitadas pela Comissão Europeia em matéria de compatibilidade com o Direito da União, reflectindo a jurisprudência desenvolvida pelo

TJUE, na medida em que previa, na Tabela D, que os veículos usados provenientes de Estados-Membros da União Europeia beneficiam de um desconto quer sobre a componente cilindrada quer sobre a componente ambiental do ISV, sendo que tal tabela foi devidamente aplicada no caso dos autos.

61. E faz notar que a jurisprudência do TJUE não determina que a percentagem de redução de imposto a aplicar às componentes cilindrada e ambiental seja necessariamente a mesma, mas sim que a componente ambiental seja desvalorizada – remetendo, a esse propósito, para o teor do Despacho de 6 de Fevereiro de 2024, no Proc. n.º C-399/23 (Processo “Osóquim”).
62. Não existindo qualquer acórdão do TJUE que vede aos Estados-Membros a possibilidade de fixação de reduções diferenciadas para as duas componentes do ISV, a componente cilindrada e a componente ambiental.
63. E lembra a Requerida que o STA, no acórdão de uniformização de jurisprudência de 24 de Abril de 2024 (Proc. n.º 25/23.8BALSb), deixou claro o seguinte:

“Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares”.

64. O que, esclarece a Requerida, significa que aferir se o regime vertido no art. 11.º do CISV é, ou não é, compatível com as exigências do Direito da União, depende da verificação de uma condição factual, sendo tal condição de natureza relativa e não absoluta, dependendo da comparação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados admitidos de outros Estados-Membros e o valor do ISV implícito em veículos usados equivalentes e já presentes no mercado nacional à data dos factos – para, através de tal comparação, se apurar a existência, ou não, de um tratamento desvantajoso dos veículos usados importados.
65. Isso torna irrelevante o Parecer do Ministério Público n.º 110/2022 (Proc. n.º 84/22.0 BALSb), invocado pela Requerente, pois é anterior à própria jurisprudência que o STA, no seu acórdão de 24 de Abril de 2024, procurou uniformizar.
66. A Requerida assinala que a Requerente invoca decisões arbitrais que foram anuladas (Procs. n.ºs 607/2021-T e 352/2022-T), e ainda decisões que, no entender dela, foram mal

interpretadas (como a do Proc. n.º 349/2022-T, na qual se estabelece que o sujeito passivo pode recorrer, mas não se afirma, nem se implícita, que o sujeito passivo esteja dispensado de fazer prova documental, de forma bastante completa³).

67. Mantendo que não resultou das liquidações qualquer discriminação em termos de tributação que pudesse interpretar-se como uma violação do disposto no art. 110.º do TFUE, ou como uma transgressão ao primado do Direito da União (arts. 8.º, 66.º e 103.º da CRP).
68. Por outro lado, afasta o argumento que a Requerente procura retirar da alteração legislativa contida na Lei n.º 45-A/2024, de 31 de Dezembro, visto que essa modificação é posterior aos factos em causa, e a lei fiscal não é retroactiva – além de que tal alteração não foi motivada por qualquer putativa “ilegalidade” do regime anterior, aquele que é aplicável nos presentes autos.
69. Além de que – insiste a Requerida – a orientação adoptada pelo TJUE em 6 de Fevereiro de 2024, no processo “Osóquim” (Proc. n.º C-399/23), depois retomada pelo acórdão de uniformização de jurisprudência do STA de 24 de Abril de 2024 (Proc. n.º 25/23.8BALS^B)⁴, torna claro que a tabela D de redução por tempo de uso, aplicável a veículos usados da União Europeia à data dos actos tributários ora impugnados, não é, só por si, incompatível com as exigências do Direito da União, na medida em que tal incompatibilidade fica dependente da comparação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor do imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais – exigindo-se, pois, a prova de que, no caso concreto e à data dos factos, o imposto incidente sobre os veículos automóveis objeto de legalização fiscal em território nacional, é superior ao valor residual do imposto incorporado

³ O que, nos termos dessa decisão, envolveria a indicação do valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, modelo e respectivo equipamento de série, idade, modo de propulsão e quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do sector, e pelo preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, com o imposto já incorporado, 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, promovendo o apuramento da depreciação havida no referido período de tempo.

⁴ E também na decisão do STA de 26 de Junho de 2024 (Proc. n.º 9/23.8BALS^B), e nas decisões nos Procs. n.ºs processos n.º 018/24.8BALS^B, 080/23.0BALS^B, 084/22.0BALS^B, 0191/23.2BALS^B, 071/23.1BALS^B e 0184/23.0BALS^B.

no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, e que tal favorece a venda dos veículos usados nacionais.

70. E transcreve, em seu apoio, parte da decisão arbitral proferida no Proc. n.º 54/2024-T, que novamente sustenta que a comparação 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

“depende de matéria de facto que não se limite a constatar a diferenças de regimes de desvalorização (considerando as vertentes componente ambiental vs. componente cilindrada) mas compare os efeitos dos distintos regimes de desvalorização com os preços do mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar a existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados. De acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar”⁵.

71. O que a Requerente não fez, limitando-se a especular sobre o modo de aplicação das tabelas de redução do ISV constantes art. 11.º, 1 do CISV, na parte em que estabelecem um critério diferenciado para a redução do imposto pelo tempo de uso para a componente cilindrada e para a componente ambiental – tentando sustentar, ao arrepio da jurisprudência uniformizada, que a discriminação nasce do próprio método de cálculo, dispensando prova ulterior (alegando a Requerida que a falta de prova concreta equivale, para efeitos dos arts. 352.º e seguintes do CC, a uma confissão).
72. Presumindo-se que a Requerente obteve lucro com a revenda dos veículos, infere a Requerida que não existe qualquer excesso no imposto residual.
73. Quanto à reclamação da Requerente, referida à exigência de um “processo equitativo”, a Requerida lembra que a Requerente, inconformada com as liquidações, apresentou um pedido de revisão oficiosa, ou seja, lançou mão de uma garantia administrativa; foi posteriormente notificada, nos termos do princípio da participação (art. 60.º, 1, b) da LGT), e notificada para apresentar a informação de suporte comprovativa dos factos alegados, tendo exercido o respectivo direito; após o que a Requerida fundamentou o indeferimento na ausência de prova de que os veículos em causa tivessem sido objecto de tratamento

⁵ A Requerida menciona ainda as decisões arbitrais dos Procs. n.ºs 1135/2024-T e 1284/2024-T.

desvantajoso relativamente a veículos automóveis usados similares já matriculados em território nacional.

74. Ou seja, a Requerente não viu os seus direitos de sustentação e de defesa, e as suas garantias, minimamente afectados na fase do procedimento administrativo.
75. Quanto ao ónus da prova, a Requerida rejeita as alegações de que, em corolário do princípio do inquisitório, seria sobre ela que aquele ónus recairia, quanto à factualidade objecto do presente processo, quanto à aplicabilidade do art. 11.º do CISV e quanto à conformidade dessa norma com o art. 110.º do TFUE.
76. Pelo contrário, a Requerida chama a atenção para a necessidade de articulação cuidadosa dos arts. 58.º e 74.º da LGT, para que o princípio do inquisitório não se converta num pretexto para a inversão do ónus da prova; e para isso invoca o sumário do acórdão do STA de 13 de Dezembro de 2023 (Proc. n.º 01683/11.1BEBRG):

“I - O princípio do inquisitório encontra-se consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT) e consubstancia-se no dever na AT de realização oficiosa de todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material, sendo que é um princípio conformador da actividade da AT, na formação do acto lesivo dos interesses legalmente protegidos dos administrados e é, por isso, uma garantia não impugnatória do sujeito passivo e está aquém do ónus da prova, pelo que a verdade material insita no supracitado artigo se consubstancia numa verdade extraprocessual, que não é aquela que se afere pela prova ou não prova de factos. 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, redundando numa inversão do ónus da prova, dado que, trata-se de matéria que está aquém do ónus da prova, o que significa que, só no final, depois de concluídas as pertinentes diligências para obter os elementos relevantes no domínio apontado, seria feita a apreciação de todo o matéria disponível no sentido de saber se existiam elementos para validar e com que alcance a pretensão do sujeito passivo, sendo nesta fase que funcionaria então o ónus da prova a que alude a Recorrente”.

77. E em apoio dessa noção de que a observância dos princípios da descoberta da verdade material, do inquisitório e da colaboração, não se traduz em qualquer dever de a Requerida se substituir à Requerente na realização da prova, mobiliza ainda o sumário do acórdão do TCAS de 4 de Maio de 2023 (Proc. n.º 701/18.7BEALM):

“I. Com os articulados devem ser disponibilizados os meios de prova dos fundamentos da ação e apresentados os documentos em que se aleguem os factos correspondentes.

II. O princípio da autorresponsabilidade das partes deve ser conjugado com o do inquisitório considerando-se que este último não dimensiona o suprimento por iniciativa do juiz da omissão de articulação de factos estruturantes da causa no momento processualmente adequado.

III. No procedimento tributário a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido (cf. artigo 58º da LGT), podendo os órgãos competentes, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes (artigo 63/1 LGT).

IV. Todavia, este princípio do inquisitório ou da descoberta da verdade material que deve nortear a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira na prossecução do interesse público, tem de conjugar-se com as regras da distribuição do ónus da prova.”

78. Concluindo a Requerida que de modo algum lhe cabe a prova daquilo que é peticionado pela Requerente, substituindo-se à Requerente nessa tarefa.
79. Além de que a prova decisiva não respeita propriamente aos factos – que estão documentalmente provados nos DAVs que deram lugar às liquidações – mas à alegação de que o regime legal aplicável, e efectivamente aplicado, viola o art. 110.º do TFUE.
80. Quanto ao pedido de reenvio, a Requerida lembra que o reenvio só se justifica caso subsistam dúvidas sobre a interpretação das normas relevantes – o que, no seu entender, não sucede.
81. A violação, ou não, do art. 110.º do TFUE por força da aplicação do artigo 11.º, 1 e 2 do CISV já foi objecto de apreciação por parte do TJUE em 6 de Fevereiro de 2024, no âmbito do processo C-399/23 (“Osóquim”), e isso levou o STA a retirar, no Proc. n.º 25/23.8BALS, o seu pedido de reenvio prejudicial, que consistia na pergunta:

“o artigo 110º do TFUE e os comandos insitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11º do CISV, que estabeleceu as regras de desvalorização da componente ambiental, mas em que a desvalorização da componente ambiental obedece a critérios distintos da desvalorização da componente da cilindrada, o que implica taxas de desvalorização distintas e, nessa medida, poderá acarretar um efeito discriminatório sobre os veículos usados importados de outros países da União?”

82. Tendo-se decidido, naquele Processo, que:

“Questionado o Tribunal de Justiça da União acerca da conformidade com o Tratado de Funcionamento da União do regime do artigo 11.º do Código ISV, por meio da seguinte questão (...) veio aquele Tribunal notificar o presente processo do teor da decisão lavrada no Processo C-399/23 (Osóquim), de 6 de Fevereiro de 2024, cuja similitude da questão prejudicial objeto de reenvio é (praticamente) em tudo semelhante àquela que nos presentes autos se havia suscitado.

II. Entendemos, por isso, ser de manifestar àquele Tribunal de Justiça da União a decisão de não manutenção do interesse na prossecução do reenvio prejudicial e, com base no teor da posição manifestada por aquele Tribunal no referido processo C-399/23 (Osóquim), decidir em conformidade. É o que faremos.”

83. Ou seja, o próprio STA já reconheceu que, tendo-se o TJUE já pronunciado diversas vezes sobre a questão em análise, não subsiste qualquer necessidade, e qualquer obrigação, de reenvio prejudicial.
84. Quanto aos juros indemnizatórios, a Requerida sustenta que não há lugar a eles, visto dever improceder o que foi peticionado, e de qualquer modo não existir erro imputável aos serviços da AT. Notando que, caso eles viessem a ser reconhecidos, tais juros indemnizatórios só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa (que ocorreu em 27 de Dezembro de 2024), e não desde a data do pagamento do imposto.
85. Em alegações, a Requerida reafirma as posições assumidas na sua resposta, opõe-se à réplica extemporânea à matéria de excepção por parte da Requerente, e fundamentalmente reitera que a Requerente não provou que, no caso concreto dos veículos automóveis objecto dos autos, com base em factos e valores reais, e de acordo com a legislação aplicável, a tributação originou um tratamento desvantajoso relativamente aos referidos veículos, face a veículos nacionais similares presentes, à data, no mercado nacional de veículos usados.
86. E ainda que não só foram observados, pela Requerida, todos os valores procedimentais e processuais, como ainda não ficou provado, por quem estava onerado com a prova, que a Requerente tenha sofrido qualquer prejuízo ou encargo com referência ao ISV, que ela tenha pago qualquer valor em excesso a título de ISV, ou que tenha ocorrido qualquer situação de discriminação em termos de tributação de veículos usados provenientes de Estados-Membros da União Europeia, face a veículos usados similares presentes no mercado nacional de veículos usados, nem qualquer tipo de desconformidade com o disposto no art. 110.º do TFUE.

IV. Fundamentação da decisão

IV. 1. Objecto

Resolvida a matéria de excepção, salvo quanto à inexistência de ilegalidade dos actos por cumprimento da legislação em vigor – questão que remetemos para final, visto envolver, como excepção peremptória, uma apreciação de mérito –, prossigamos na análise do caso, tendo em atenção que, das liquidações impugnadas, 15 já não serão consideradas, por termos dado como procedente, quanto a elas, a excepção de falta de causa de pedir e de legitimidade da Requerente (liquidações n.ºs 2021/..., 2021/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2023/..., 2023/..., e 2023/...).

Será relevante lembrarmos, brevemente embora, o caminho que conduz até aqui.

IV. 2. Evolução do tema

Até à publicação do Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de Fevereiro de 2001 (Proc. n.º C-393/98, caso “Gomes Valente”), a antiguidade do veículo, avaliada pelos seus anos de uso, contados desde a data em que lhe foi atribuída pela primeira vez a matrícula, a par da cilindrada, foram sempre os critérios de tributação que incidia sobre a admissão de veículos usados no território português. Mas a antiguidade é um critério imperfeito, na medida em que veículos diferentes, e em especial marcas diferentes, podem ter taxas de depreciação muito distintas.

A adaptação do regime de tributação automóvel às condições de livre importação, decorrentes da cessação do período transitório da adesão de Portugal às Comunidades, no que respeita à vigência dos Protocolos n.ºs 18 e 23, deu-se com a criação do Imposto Automóvel pelo Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de Dezembro, ao mesmo tempo que a jurisprudência europeia começava a dar sinais de prestar particular atenção à problemática da importação de veículos usados entre Estados-Membros.

O Imposto Automóvel começou por não fazer distinções entre veículos novos e usados, nacionais ou importados – sendo os veículos diferenciados apenas em função de uma tabela com sete escalões de cilindrada, para os quais foram fixadas taxas por centímetro cúbico, com parcelas de montantes a deduzir.

A tributação diferenciada dos veículos usados admitidos doutro Estado Membro foi somente introduzida pelo Decreto-Lei n.º 152/89, de 10 de Maio, ainda assim restrito a uma redução de apenas 10%, aplicável a veículos com mais de dois anos. Depois, o Decreto-Lei n.º 262/91, de 26 de Julho, mantendo a redução anterior, alargou-a para os veículos que tivessem entre dois e três anos de matrícula no país de origem, fixando uma percentagem de redução de 15% relativamente à aplicação da tabela dos veículos novos.

Em ambos os casos, alegava-se que a exiguidade das reduções visava evitar que o país se tornasse destino dos piores veículos usados da Europa – ainda que transparecesse um intuito proteccionista, o que levou a Comissão Europeia a iniciar, contra o Estado Português, um processo de incumprimento ao abrigo do ex-artigo 169.º do Tratado.

Confrontado com essa eventualidade, o Estado Português resolveu modificar o seu sistema de tributação de veículos usados: assim, o Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, veio estabelecer uma redução escalonada da percentagem do Imposto Automóvel, de 10% para os veículos com uma idade de 1 a 2 anos até a um máximo de 25% para os veículos com mais de quatro anos. E nesse mesmo ano a Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro, aprovou uma tabela escalonada por anos de uso, com reduções do Imposto Automóvel relativamente à tributação do veículo novo, de 18% para os veículos de um a dois anos até aos 67% para os veículos com uma antiguidade superior a 8 anos.

Ambas as medidas pareciam subestimar a longevidade dos veículos disponíveis no mercado, e isso traduziu-se na insatisfação dos proprietários de veículos importados com mais de oito anos, que pretendiam que se aplicasse aos veículos importados, sem discriminação, o factor de desvalorização após oito anos que vigorava para automóveis novos.

É nesse contexto que o STA colocou uma questão, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, o qual, em resposta, procedeu a uma clarificação dirigida à legislação portuguesa, através de acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Proc. n.º C-393/98 (caso “Gomes Valente”). Nesse acórdão, esclareceu-se que a adopção de um critério de

depreciação único não era necessariamente contrária ao art. 95.º, mas aconselhava-se a adopção de outros critérios além da antiguidade, de forma a garantir que a tabela *forfetária* reflectisse de modo mais preciso a depreciação real dos veículos, e permitisse alcançar de modo mais fácil o objectivo da tributação dos veículos usados, evitando sempre que a oneração com o tributo fosse superior ao montante da taxa residual incorporada no valor dos veículos usados já matriculados em território nacional.

Ajustando-se ao disposto no referido acórdão, o Imposto Automóvel, por força da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passou a conferir aos proprietários dos veículos importados a faculdade de, em alternativa à pura aplicação da tabela de reduções por anos de uso, optarem por um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, embora sujeito a uma taxa, a determinar, inicialmente por comissões de peritos, mais tarde por mera prova documental, visando garantir 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. Igualmente como reflexo do referido acórdão, pela primeira vez foram escalonados os dez anos de uso para fixar as percentagens de redução, desde os 20% para os veículos com 1 a 2 anos, até aos 80% para os veículos com mais de dez anos, aumentando as percentagens de redução consoante o número de anos de uso.

Em 2007, a tributação automóvel foi objecto de reforma em Portugal, com a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, a abolir o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal Sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, dando lugar ao Imposto sobre Veículos (ISV) e ao Imposto Único de Circulação (IUC).

Tratava-se de ir ao encontro das preocupações da União Europeia, promovendo a clarificação e a simplificação do sistema fiscal, reduzindo a carga tributária aquando da aquisição de veículos, e inserindo preocupações ambientais na graduação das taxas dos impostos em função das emissões de CO₂.

Com a introdução do ISV e do IUC, foi possível introduzir um elemento ambiental no cálculo do montante fiscal a pagar, em função, nomeadamente, do nível de emissões de CO₂ emitidas pelo veículo, e da cilindrada (a componente ambiental fora introduzida, a título experimental, já em 2005).

Como o ISV e o IUC se regem-se pelo princípio da equivalência, no figurino “poluidor-pagador”, imputa-se ao contribuinte, e não à indústria automóvel, a responsabilidade principal pelos custos ambientais envolvidos, visando compensá-los por “internalização de externalidades” alcançada com a utilização do imposto como ferramenta extrafiscal.

Assim, a tributação automóvel passou a incluir critérios de cariz ambiental nas diversas categorias de impostos, onerando as transacções sobre veículos, nomeadamente o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal, e depois a sua utilização efectiva.

No caso do ISV, a introdução no consumo e a liquidação do imposto são tituladas pela declaração aduaneira de veículos (DAV), prévia à matrícula do veículo; o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, e a taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível.

As taxas a aplicar, para efeito de cálculo do ISV, não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base os centímetros cúbicos por cilindrada (a chamada “componente cilindrada”) e os gramas de CO₂ por quilómetro (a chamada “componente ambiental”), podendo revestir a forma de taxa normal, taxa intermediária e taxa reduzida, e ainda taxa para veículos usados.

Para cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas definitivas atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia, o art. 11.º, 1 do CISV, na redacção em vigor à data dos factos, estabelecia uma liquidação provisória por aplicação das percentagens de redução previstas na tabela D, incluindo -se em contrapartida o agravamento previsto no art. 7.º, 3, respeitante à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos.

Lembremos a redacção que então vigorava (introduzida pelo art. 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro):

“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		Componente ambiental	
Tempo de uso	Percentagem de redução	Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano	10	Até 2 anos	10
Mais de 1 a 2 anos	20	Mais de 2 a 4 anos	20
Mais de 2 a 3 anos	28	Mais de 4 a 6 anos	28
Mais de 3 a 4 anos	35	Mais de 6 a 7 anos	35
Mais de 4 a 5 anos	43	Mais de 7 a 9 anos	43
Mais de 5 a 6 anos	52	Mais de 9 a 10 anos	52
Mais de 6 a 7 anos	60	Mais de 10 a 12 anos	60
Mais de 7 a 8 anos	65	Mais de 12 a 13 anos	65
Mais de 8 a 9 anos	70	Mais de 13 a 14 anos	70
Mais de 9 a 10 anos	75	Mais de 14 a 15 anos	75
Mais de 10 anos	80	Mais de 15 anos	80

2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos 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:

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

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 - Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1. (...).”

IV. 3. O diálogo com as instâncias europeias

Cedo a Comissão Europeia começou a suscitar questões ao Estado Português em matéria de legalidade das normas nacionais do ISV, nomeadamente quanto à carga fiscal incidente sobre os veículos usados (aliás sem solução de continuidade relativamente a questões que já eram colocadas quanto à compatibilidade do Imposto Automóvel com o art. 95.º do Tratado de Roma).

Mais tarde, a Comissão Europeia pediu diversas vezes ao TJUE que declarasse que a República Portuguesa não cumpria os deveres a que estava sujeita por força do art. 110.º do TFUE quando aplicava, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro e introduzidos em Portugal, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tinha em conta o valor real destes, e, em particular, que não tinha em conta a sua desvalorização, na medida em que dele pudesse resultar que a tributação dos veículos originariamente matriculados em território nacional fosse inferior à tributação dos veículos provenientes de um outro Estado-membro e admitidos em território nacional.

Isto fundamentalmente porque a reforma global da tributação automóvel e a aprovação do CISV, em 2007, não tinham feito o Estado Português abandonar as suas tendências proteccionistas (no caso, do mercado interno de veículos usados, em detrimento da importação de usados) – sendo isso que explica a “compressão de escalões” na Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, assente no “*imposto resultante da componente cilindrada da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização social média dos veículos no mercado nacional, calculada com referência à desvalorização comercial média corrigida do respetivo custo*

ambiental”; um desenvolvimento que facilmente se adivinhava que suscitaria a intervenção do TJUE, em termos condenatórios da República Portuguesa.

Nesse contexto foi instaurado um procedimento contra o Estado Português, que correu termos sob o Proc. n.º C-200/15, tendo dado lugar ao acórdão do TJUE de 16 de junho de 2016, que decidiu que:

“a República Portuguesa, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no território de Portugal, um sistema relativo ao cálculo da 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 TFUE”.

Em resultado desta decisão do TJUE, o art. 11.º do CISV foi alterado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (LOE 2017), passando a contemplar-se, nele, a depreciação do valor do veículo antes de concluído um ano (10%) e posteriormente a cinco anos de uso, até mais de 80% para veículos com mais de 10 anos. Não obstante, esta depreciação do valor dos veículos era apenas relevante, em termos de liquidação de ISV, na componente cilindrada, não se tendo verificado qualquer consideração da depreciação do valor do veículo usado para efeitos da componente ambiental, situação que veio a entender-se que consubstanciaria, mais uma vez, uma ilegalidade por violação do art. 110.º da TFUE, tendo dado lugar à instauração de nova acção por incumprimento, no Proc. n.º C-169/20.

No acórdão de 2 de Setembro de 2021, que concluiu esse processo, o TJUE estabeleceu:

“O Tribunal de Justiça especificou que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo matriculado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 40 e jurisprudência referida).

(..)

O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da “classificação ambiental” dos veículos, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados

similares que já foram registados no Estado-Membro de importação (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.os 56 e 57)”

(...)

Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110.º TFUE.”

O TJUE considerou, portanto, que o ISV é contrário ao art. 110.º do TFUE quando:

a) O imposto seja calculado sem ter em conta, na componente ambiental, a depreciação dos veículos;

b) O imposto ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação.

Em suma, o TJUE concluiu que, ao não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutro Estado Membro, no âmbito do cálculo do ISV, na redação do CISV dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbiam por força do artigo 110.º do TFUE.

Ainda antes da decisão do TJUE nesse processo n.º C-169/20, o legislador nacional, pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, já tinha alterado de novo a redação do art. 11.º do CISV, passando a existir, como vimos, uma redução do imposto na componente ambiental (redução máxima de 80% para veículos com mais de 15 anos), para além da já existente para a componente cilindrada (redução máxima de 80% para veículos com mais de dez anos), tendo-se estabelecido taxas percentuais diferenciadas para cada uma das componentes, justificando tal facto com razões ambientais resultantes da maior longevidade dos veículos.

É essa redacção do art. 11.º do CISV que se aplica à situação em apreço nos presentes autos. Como se constata na tabela D do art. 11.º, as taxas de desvalorização na componente ambiental são inferiores às taxas previstas para a componente cilindrada, para os mesmos anos de idade do veículo. E é esta diferença entre as “taxas de redução” da Tabela D, referentes às componentes “cilindrada” e “ambiental”, que se questiona se viola, ou não, o art. 110.º do

TFUE, uma questão relevante porque, se existir deveras uma discriminação, ela constituirá um entrave à livre circulação de mercadorias no mercado interno.

Pode encarar-se a questão de forma “absoluta”, ponderando somente as diferenças de cálculo em que tais disparidades de taxas se traduzem, ou podem traduzir⁶. Mas também se pode abordar a questão em termos “relativos”, procurando estabelecer-se, no plano dos resultados, uma comparação efectiva entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais, que sejam considerados equivalentes.

Essa questão voltou a ser objecto de apreciação pelo TJUE em diversas ocasiões, como, por exemplo, na do Proc. n.º C-349/22, rematado com o acórdão de 16 de Novembro de 2023:

“Neste contexto, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, tal aplicação da legislação relativa ao imposto sobre veículos conduz a que o imposto que incide sobre o veículo usado em causa exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a importação de veículos usados similares [...]” – ponto 30.

31 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional deverá ter em conta, por um lado, o facto de o imposto ser cobrado à taxa plena no momento da importação e da introdução no consumo do referido veículo proveniente de outro Estado-Membro, mesmo quando preenchia os requisitos para beneficiar da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25 % no momento em que foi matriculado pela primeira vez nesse outro Estado-Membro. Por outro lado, deverá ter em conta que o adquirente de um veículo usado similar, já presente no mercado português, apenas deve suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, sendo que, além disso, o valor desse imposto está ligado à referida taxa reduzida paga no momento da introdução inicial desse veículo no consumo.

32 A este respeito, importa recordar que o Tribunal de Justiça esclareceu que os Estados-Membros não podem instituir novos impostos ou introduzir modificações nos impostos existentes que tenham por objeto ou por efeito desencorajar a venda de produtos importados em benefício da venda de produtos similares disponíveis no mercado nacional e introduzidos no mesmo antes da entrada em vigor dos

⁶ Mas afastando desde logo que a demonstração do valor residual do imposto incorporado se possa fazer por aplicação dos coeficientes previstos na Portaria n.º 383/2003, como o pretende fazer a Requerente, porquanto tais coeficientes se destinam a servir de indício para a determinação da equivalência pecuniária do rendimento em espécie obtido com a aquisição de viatura, à respectiva entidade patronal, pelos trabalhadores e membros de órgãos sociais; não podendo, portanto, utilizar-se esses coeficientes para finalidades diversas daquelas para que foram concebidos.

referidos impostos ou modificações (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, X, C-437/12, EU:C:2013:857, n.º 35).

33 Em segundo lugar, resulta das explicações do órgão jurisdicional de reenvio que as modalidades de cálculo do imposto foram sendo progressivamente alteradas através de várias reformas legislativas, a fim de que a componente ambiental desse imposto passasse a ter em conta a depreciação resultante do tempo de uso dos veículos usados importados para Portugal.

34 No entanto, sob reserva das verificações que o órgão jurisdicional de reenvio deverá efetuar, tais reformas legislativas não parecem ser suscetíveis de garantir, por si só, uma aplicação do imposto compatível com o artigo 110.º TFUE. Com efeito, como resulta, em substância, do n.º 31 do presente acórdão, o valor comercial dos veículos similares a um veículo como o que está em causa no processo principal, que também são comercializados no mercado português dos veículos usados e que beneficiaram da aplicação da taxa reduzida de imposto igual a 25 % no momento da sua introdução no consumo, inclui o montante residual do referido imposto. Ora, é em relação à taxa a que este imposto foi pago que esse montante residual deve ser avaliado.

35 Tendo em conta os fundamentos acima expostos, há que responder à questão submetida que o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, na data da introdução no consumo num Estado-Membro de um veículo matriculado pela primeira vez noutro Estado-Membro, um imposto sobre veículos seja calculado segundo as regras aplicáveis nessa data, embora, no momento da primeira matrícula do referido veículo, estivesse em vigor uma versão anterior da legislação relativa a esse imposto, que conduzia à aplicação de um imposto mais baixo e da qual puderam beneficiar os veículos similares com as mesmas características relevantes que esse veículo mas que foram matriculados pela primeira vez nesse primeiro Estado-Membro, se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o mesmo veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto que é incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional dos veículos usados.”

IV. 4. O Despacho do TJUE no caso “Osóquim” e a uniformização da jurisprudência pelo STA

A questão voltou a ser abordada no Despacho de 6 de Fevereiro de 2024 (Proc. n.º C-399/23, caso “Osóquim”), e aí o TJUE reafirmou a sua jurisprudência anterior, acrescentando, contudo, um elemento novo:

“20. Cabe assim ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado exceda o montante residual do referido imposto incorporado

no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território. Para o efeito, deverá 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 de veículos usados nacionais.

21. Atendendo a todos os fundamentos anteriores, há que responder à questão submetida 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” (sublinhado nosso).

Há, portanto, uma reafirmação do entendimento do TJUE, mas à interpretação do art. 110.º do TFUE é aditado um elemento de relativização: o imposto só é contrário ao artigo 110.º do TFUE se (só se, e na medida em que) o montante do imposto liquidado 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 – pelo que, se não se verificar esta diferença em excesso, o imposto não será contrário ao art. 110.º.

Com esse novo elemento de interpretação, tudo passa a depender da possibilidade de se verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado excede, ou não, o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, ou não, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território.

Passa a entender-se a questão em termos “relativos”, tornando-se crucial tanto a possibilidade de comparação de características de veículos, para se definir que veículos matriculados no mercado nacional são similares aos veículos importados, como alguma prova sobre o preço, no mercado nacional, de tais veículos similares aos importados, para se poder estabelecer um cálculo do imposto residual que esteja incluído no preço de tais veículos, e

finalmente poder comparar-se esse imposto residual com o ISV que incide sobre os veículos importados.

O STA capta perfeitamente essa “nuance” interpretativa no acórdão para uniformização de jurisprudência, proferido em 24 de Abril de 2024 (Proc. n.º 25/23.8BALSb):

“III. (...) Naquela que é uma das últimas alterações introduzidas naquela legislação, por força daquele desiderato, fixou-se o regime que ora se sujeitou ao crivo de conformidade do Tribunal de Justiça da União e que, em resumo, estabeleceu um critério de desvalorização da componente ambiental para a determinação do imposto sobre veículos devido por veículos usados importados do espaço da União Europeia que, apesar de pretender reflectir o imposto implícito nos veículos nacionais similares, é distinto daquele fixado para a componente cilindrada que compõe aquele imposto.

IV. Ora, por força das exigências de paridade de tratamento não penalizador destes veículos, entendeu o Tribunal de Justiça da União pronunciar-se no sentido de que, sem prejuízo de o critério de desvalorização fixado no artigo 11.º do Código do ISV não ser equivalente àquele estabelecido para a desvalorização da componente cilindrada, nem por isso se tornaria forçosamente desconforme com o artigo 110.º do TFUE, conquanto o montante do imposto cobrado não se revelasse superior ao valor residual do imposto implícito nos veículos nacionais similares.

É o que se extrai da mencionada decisão C-399/23 (Osóquim), de 6 de Fevereiro de 2024, em termos que são, em tudo, equivalentes aos dos presentes autos: “O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre os veículos, quando é aplicado a um carro usado proveniente de um outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.”

V. Colocada assim a questão, está fácil de ver que a resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do daquele Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”. Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras ainda daquele Tribunal, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.”

VI. Como está fácil de ver, esta comparação não foi, em momento algum, equacionada ao longo dos processos arbitrais aqui em confronto – ou, pelo menos, não o foi nos termos expressos em que o Tribunal de Justiça da união o exige – e pressupõe a indagação de nova matéria de facto que não se limite a constatar a diferença de regimes de desvalorização, mas compare os efeitos desses distintos regimes com os preços de mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar da existência ou não de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.

Sucede que uma tal indagação – que carece de ser feita para se concluir acerca da conformidade ou não com o Direito Europeu – é, forçosamente, de natureza factual, e encontra-se, por imposição legal, não apenas fora do âmbito do presente recurso uniformizador como, inclusivamente, fora do âmbito das competências deste Supremo Tribunal.

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

III CONCLUSÃO

A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.” (sublinhados nossos).

O que implica, necessariamente, que a ilegalidade da liquidação de ISV passa a depender da demonstração, devidamente comprovada, de que o imposto liquidado, no que respeita à componente ambiental, é superior à taxa residual, da mesma componente, paga no preço de um veículo similar, e com a mesma idade, no interior do mercado nacional.

IV. 5. As “componentes” da Tabela D e a sua unificação posterior

Recapitulando: quanto à utilização de tabelas escalonadas na fiscalidade automóvel, lembremos que a primeira intervenção na matéria do Tribunal de Justiça ocorreu em 16 de Julho de 1992 no Proc. n.º C-343/90 (caso “Lourenço Dias”), em que o Tribunal Aduaneiro do Porto perguntava se o art. 95.º do Tratado proibia um Estado Membro de sujeitar os veículos que ultrapassassem uma certa cilindrada a um Imposto Automóvel cujo montante fosse várias vezes mais elevado do que o imposto progressivo a pagar pelos veículos que não têm tal cilindrada, quando os veículos onerados pelo imposto mais elevado eram todos veículos importados, designadamente de outros Estados-membros (uma situação que reflectia ainda a protecção indirecta da indústria automóvel nacional, que apenas produzia veículos de pequena cilindrada).

Mais tarde, o STA colocaria outra questão ao Tribunal de Justiça, a de saber se a depreciação do valor real dos veículos usados a que se referia o acórdão proferido no Proc. n.º C-345/95 (caso “Nunes Tadeu”) implicaria obrigatoriamente que se tivesse de fazer uma avaliação ou prova pericial de cada veículo, ou se, em alternativa, tal depreciação poderia ser calculada em termos gerais e abstractos, por aplicação de um critério legal.

Em resposta, em acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 (Proc. C-393/98), o Tribunal de Justiça disse entender que um sistema de taxas em que a depreciação do valor real dos veículos é calculada com base em critérios ou tabelas *forfetárias* determinadas por uma disposição geral e abstracta, apenas é admissível se tais critérios ou tabelas garantirem que o montante da taxa devida não excede (ou só excede excepcionalmente) a taxa residual incorporada no valor de veículos similares já matriculados em território nacional, subscrevendo as conclusões do advogado-geral Nial Fennelly, de que *“em princípio os Estados membros podem adotar critérios gerais para determinar o montante do imposto automóvel devido na importação de automóveis usados, desde que tais critérios ou tabelas garantam que o montante da taxa devida não excede, ainda que apenas em certos casos, a taxa residual incorporada no valor de veículos similares já matriculados em território nacional.”*.

Afirmando um princípio que se foi mantendo na jurisprudência do TJUE até à actualidade, que é o de que o imposto residual do veículo a admitir não poder ser superior ao de veículo similar introduzido no consumo em novo no território nacional.

Especificamente quanto à “componente cilindrada”, ela foi introduzida no Imposto Automóvel em 1987 como um factor de objectividade a aperfeiçoar a anterior tributação *“ad valorem”*, já que se trata de um elemento de natureza específica que consta das homologações dos automóveis efectuadas pelos fabricantes, não sendo facilmente manipulável.

Todavia, cedo começaram a manifestar-se questões de conformidade com o Direito Comunitário, mormente após o acórdão de 11 de Dezembro de 1990 (Proc. n.º C-47/88, “Comissão/Dinamarca”).

Além de que, como é evidente, a cilindrada está longe de ser o único factor de valorização de um veículo, por muito que seja um factor relevante. E nem sequer se pode constatar que haja uma correlação perfeita entre cilindrada e “gama” dos veículos, sendo que, de acordo com este último factor, só existem, consensualmente, três escalões, a “gama baixa”,

a “gama média / baixa” e o escalão que abarca todos os restantes veículos, até ao segmento do luxo.

Especificamente quanto à “componente ambiental”, e como já referido, a partir de 2005, no domínio do Imposto Automóvel, e ainda de uma forma experimental, a legislação fiscal automóvel incidente sobre os veículos ligeiros de passageiros novos passou a acolher, a par de uma tabela de redução das taxas incidentes sobre a cilindrada, uma tabela com redução das taxas incidentes sobre as emissões do CO₂. Tratou-se de responder a uma proposta de directiva da Comissão Europeia, de 5 de Julho de 2005, em que se preconizou uma harmonização dos impostos sobre os automóveis de passageiros, baseada, por um lado, na transferência da carga fiscal incidente sobre os automóveis para a fase de circulação, e, por outro, na conversão ao dióxido de carbono de 25% da base tributável destes impostos até ao final de 2008, e de 50% dessa base tributável até ao final do ano de 2010. Também como já referido, o CISV veio consagrar definitivamente essa “componente” no direito nacional, se bem que, durante a sua vigência, as tabelas com os escalões de redução do imposto não tenham sido constantes e tenham sofrido reescalamentos, tendo até, em determinado período, sido suprimidas, situação que só poderá ser considerada definitivamente superada com a recente publicação da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de Dezembro.

Refiramos que a componente ambiental, num veículo novo, tem por referência as emissões do CO₂, tal como elas constam do certificado de conformidade, que é um documento emitido pelo fabricante a atestar que o veículo cumpre todos os regulamentos e regras em vigor na União Europeia, e que especifica todas as suas características técnicas, entre elas o nível de emissões de dióxido de carbono. A partir do momento da sua fixação, é um elemento que vai relevar para toda a vida útil do veículo, e, independentemente de pontualmente o veículo avariar e poder apresentar emissões desconformes, as mesmas serão necessariamente reparadas, dado o sistema de inspecções periódicas instituído a nível europeu, para viabilizar a circulação em segurança dos veículos.

As reduções por anos de uso em razão da componente ambiental são lineares, e, por isso, até por razões de praticabilidade, e também porque se trata de um dado técnico-científico e não de um valor flutuante ou indeterminado, seria aconselhado serem fixadas e calculadas automaticamente, por referência a anos ou meses de uso – mas o legislador optou por recorrer

a escalões, como a da Tabela D do art. 11.º do CISV: uma solução decerto segura, mas que desconsidera o referido certificado de conformidade.

É de assinalar que a diferenciação da percentagem de redução por tempo de uso consoante as componentes cilindrada e ambiental, estratificadas por escalões, que é objecto do pedido de pronúncia arbitral e suportou o acto impugnado, já não se encontra em vigor.

Isto porque a Lei n.º 45-A/2024, de 31 de Dezembro (LOE 2025), alterou o art. 11.º do CISV e estabeleceu percentagens de redução ao imposto resultantes da tabela respectiva, 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.

Lê-se no art. 99.º da Lei n.º 45-A/2024:

“Os artigos 8.º e 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (Código do ISV), aprovado em anexo à Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, passam a ter a seguinte redação:

[...]

Artigo 11.º

[...]

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:

TABELA D

<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>
------------------------	-----------

2 - [...]”

Esta alteração legislativa terá tido como causa próxima o Despacho proferido em 6 de Fevereiro de 2024 pelo TJUE, no âmbito do Proc. n.º C-399/23 (caso “Osóquim”).

O que, como é óbvio, 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 acto tributário praticado no domínio da anterior legislação, tendo por referência única essa legislação anterior, já que não se cometerá o erro de atribuir eficácia retroactiva “*stricto sensu*” a normas tributárias de incidência.

IV. 6. A questão da prova

Ora, antes da entrada em vigor da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de Dezembro, o regime aplicável tinha sido interpretado, de forma que podemos considerar definitiva, pelo Despacho do TJUE de 6 de Fevereiro de 2024 (Proc. n.º C-399/23, caso “Osóquim”) e pelo Acórdão para uniformização de jurisprudência, proferido pelo STA em 24 de Abril de 2024 (Proc. n.º 25/23.8BALSb), sendo que da combinação de ambos os textos se retira que a ilegalidade da liquidação de ISV, resultante da aplicação do art. 11.º do CISO na redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, e a concomitante incompatibilidade desse artigo, nessa redacção, com o art. 110.º do TFUE, fica dependente da demonstração, assente em provas, de que o imposto liquidado, no que respeita à componente ambiental, é superior à taxa residual, da mesma componente, paga no preço de um veículo similar, e com a mesma idade, no interior do mercado nacional.

Ou, por outras palavras, o estabelecimento da desconformidade com o art. 110.º do TFUE deveria resultar da demonstração de que, aplicando os mesmos coeficientes de desvalorização utilizados no acto de liquidação em crise ao valor de ISV que teria sido devido aquando da introdução em Portugal, no estado de nova, de uma viatura da mesma marca, modelo, motorização e ano de fabricação que o veículo proveniente de outro Estado-membro introduzido no estado de usado, resultaria um valor residual de ISV inferior àquele liquidado no ato tributário impugnado.

Ou ainda, em termos ainda mais amplos, a referida desconformidade não pode ser aferida em termos incondicionais, já que depende da verificação de que o regime fiscal do ISV desencoraja a compra no estrangeiro de automóveis usados, sem adoptar idêntico critério para o mercado nacional de veículos usados.

Em tal conclusão consistindo, em suma, a “matriz relativa” que o STA encontrou na resposta do Despacho do TJUE.

Ora, como já ficou fixado por este Tribunal quanto a “matéria não-provada”, entendemos que não ficou provado, nem globalmente, nem sequer por amostragem: 1) qual o preço de venda praticado no mercado nacional relativo a viaturas usadas com características idênticas às das viaturas importadas pela Requerente; 2) qual o ISV residual implícito, parte compósita do preço de venda dessas viaturas; 3) qual o termo de comparação entre tal ISV residual e as diferentes percentagens de redução aplicadas às componentes cilindrada e ambiental aquando do apuramento do ISV das viaturas transaccionadas pela Requerente; 4) em síntese, que o montante do ISV cobrado sobre os veículos importados identificados nos autos exceda sensivelmente o montante do valor residual do ISV incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes, à data das liquidações, no mercado nacional de veículos usados (ou seja, que a Requerente tenha pago mais de ISV do que o montante residual de ISV incorporado nos veículos usados similares e já matriculados em território nacional); 5) e que algum excesso tenha contribuído causalmente para o aumento generalizado do preço do veículo na importação, em termos que possam considerar-se discriminatórios.

Não foi produzida prova, em suma, que permitisse concluir, objectivamente e sem dúvidas, aquilo que a Requerente alegou em apoio do seu pedido; nem relativamente ao ISV da totalidade dos veículos (aqueles para cuja liquidação exista causa de pedir e legitimidade de impugnação por parte da Requerente), nem relativamente ao de parte deles.

Tratando-se de um mercado muito especializado e com abundante informação, cabe perguntar se a Requerente não poderia ter apresentado suportes documentais referentes ao valor de veículos similares, nacionais e importados – ou estudos e relatórios que com detalhe, precisão e valores confiáveis e sustentados (por exemplo, remetendo para publicações e “sites” especializados que abundam no mercado automóvel, para plataformas electrónicas de venda de veículos, cada vez mais numerosas, e ainda para índices oficiais, como o relevante índice de

inflação), fossem susceptíveis de demonstrar que o ISV incidente sobre os veículos objecto do pedido de pronúncia é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor de veículos nacionais similares.

Lembremos que no sector automóvel existem publicações, algumas de elevada periodicidade, outras gravitando na órbita de associações automóveis, de ampla divulgação, e que promovem a divulgação, permanente e instantaneamente actualizada, dos preços de mercado dos veículos usados, tanto na perspectiva da compra como no da venda, sendo um meio auxiliar na fixação de preços de referência nas transacções dos veículos, na base de uma utilização normal do veículo. Aliás, essa referência às publicações especializadas do sector nasceu com a Lei n.º 85/2001 e transitou para o CISV – sendo que, por natural progresso tecnológico, aquela informação passou a coexistir com a divulgação de preços de venda de automóveis por parte das empresas que se dedicam à comercialização dos veículos, assente na utilização de plataformas electrónicas, com base em factores de avaliação que tendem a ser menos fiáveis, visto que, numa lógica de funcionamento de mercado aberto, podem ser subordinados à óptica comercial dessas mesmas empresas.

A Requerente decerto não ignorava que, dada a recente jurisprudência do TJUE e do STA, praticamente uniforme, não bastava, para a procedência do seu pedido, invocar a circunstância de, nas liquidações de ISV contestadas, ter sido aplicada uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada desse imposto – e explorar exhaustivamente todos os corolários de tal disparidade de cálculo.

Insistamos que a comparação 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 depende de matéria de facto que não se limite a constatar a diferenças de regimes de desvalorização (contrapondo a componente ambiental à componente cilindrada), mas compare os efeitos dos distintos regimes de desvalorização com os preços do mercado dos veículos usados nacionais, de modo a apurar a existência, ou não, de um tratamento desvantajoso para os veículos automóveis usados importados.

Mais ainda, se a Requerente discordava, como discordou, do montante apurado através da liquidação provisória prevista no n.º 1 do art. 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 efectuado com base na fórmula de cálculo objectiva aí prevista – um método de cálculo que é especialmente destinado a tomar em conta os argumentos apresentados pela Requerente contra a presente liquidação⁷. A demonstração de que o tinha feito poderia, pelo menos, ajudar a esclarecer se a liquidação é, ou não, de valor muito superior àquela que seria devida nos termos do referido n.º 3, atento o valor real e a depreciação do veículo, quando comparado com os restantes veículos à venda no mesmo mercado.

E não podemos esquecer que, nos termos do art. 11.º, 4 do CISV, “*Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1*”.

Podemos admitir que tal prova seria difícil, mas não por se tratar, como a Requerente chega a alegar, de “prova diabólica”; antes pelo facto de aquilo que pretende provar-se não se confirmar globalmente, ou seja, não corresponder aos dados objectivos disponíveis.

É que mais de dois terços do mercado nacional de veículos usados correspondem já a veículos importados de outros Estados-Membros, dado o seu preço inferior na origem, que a tributação à entrada não chega a contrabalançar⁸.

Objectivamente, sendo Portugal um dos países da União Europeia que mais tributa, no acto da compra, os automóveis novos, a componente residual do imposto no preço do veículo usado é igualmente elevada, o que contribui para apresentar um preço muito superior, tanto em veículos novos como usados, face a veículos similares provenientes de outros Estados Membros, mesmo após a tributação, principalmente no que respeita aos veículos menos eficientes na componente ambiental.

Não seria de esperar, portanto, que fosse fácil a prova exigível, como standard mínimo de objectividade e de rigor, para comprovação da ilegalidade das liquidações impugnadas no pedido de pronúncia.

Pela mesma razão, da análise crítica das provas, das ilações tiradas de factos instrumentais e demais fundamentos que foram decisivos para a convicção formada pelo

⁷ É uma solução próxima da que foi aditada, pela Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, ao art. 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, sendo que o seu n.º 12 previa o “valor comercial”, só que apurado por comissões de peritos, em vez do recurso a publicações especializadas.

⁸ <https://acap.pt/index.php?route=base/pt/estatisticas>; e <https://observador.pt/2023/02/15/veiculos-importados-usados-foram-mais-de-dois-tercos-das-matriculas-novas-em-2022/>

Tribunal, em nada se pode concluir, de forma rigorosa, objectiva e sustentada, que tenha ocorrido um tratamento desvantajoso, e que o montante do imposto liquidado seja superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares, bem como que esse regime proteja o mercado de veículos usados nacionais em detrimento dos veículos provenientes de outros Estados Membros – até porque toda a informação oficial publicada, e as estatísticas do sector automóvel, revelam, manifestamente, o contrário.

Seja como for, o ónus de prova recaía sobre a Requerente, visto que dessa prova depende, crucialmente, a ilegalidade dos actos tributários por ela contestados, tornando inequivocamente aplicável a regra do art- 74.º da LGT; não podendo, em contrapartida, aceitar-se que a invocação do princípio do inquisitório se converta num pretexto para a exoneração, ou até para a inversão, do ónus da prova.

A jurisprudência tributária tem decidido neste mesmo sentido da necessidade de prova, por parte da Requerente, do preço dos veículos similares aos veículos objecto de tributação no mercado nacional, entendimento que se acompanha – cfr. decisões arbitrais nos processos n.ºs 50/2021-T, 309/2022-T, 350/2021-T, 571/2022-T, 218/2023-T, 556/2023-T, 745/2023-T, 54/2024-T, 55/2024-T, 218/2024-T, 1306/2024-T, 1315/2024-T, 66/2025-T, 74/2025-T, 126/2025-T, 352/2025-T e 432/2025-T.

IV. 7. A questão do reenvio prejudicial

Entende a Requerente que estão reunidas as condições que determinam o recurso ao reenvio prejudicial nos termos do art. 267.º do TFUE, por estarem em causa questões respeitantes à interpretação dos Tratados e à validade e interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União. E peticiona que sejam colocadas a esse título, seis questões.

A intervenção a título prejudicial, a pedido dos órgãos jurisdicionais nacionais, limita-se a dois temas: a interpretação do direito da União; a validade dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

O presente tribunal é um órgão jurisdicional para efeitos do disposto no artigo 267º do TFUE, como resulta do acórdão *Ascendi*, do TJUE, de 12 de Junho de 2014 (Proc. n.º C-

377/13), no qual se concluiu pela qualificação dos tribunais arbitrais em matéria tributária, constituídos sob a égide do CAAD, como órgãos jurisdicionais de um Estado Membro, para efeitos do previsto nos artigos 19.º, 3, b) e 267.º do TFUE.

Sempre que uma questão de natureza prejudicial seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie (reenvio facultativo); mas, sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal (reenvio obrigatório), salvo se se verificar uma das excepções à obrigatoriedade do reenvio prejudicial fixadas pela Jurisprudência do TJUE.

Ora, as decisões arbitrais proferidas pelos tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide do CAAD são, em regra, irrecorríveis quanto ao mérito. Com efeito, a recorribilidade permitida circunscreve-se aos casos de violação de normas constitucionais (recurso para o Tribunal Constitucional) ou de desrespeito pela jurisprudência do Tribunal Central Administrativo ou do Supremo Tribunal Administrativo (recurso por oposição de acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo).

Contudo, como já decidido pelo TJUE, no Acórdão *Cilfit*, de 06 de Outubro de 1982 (Proc. n.º C-283/81), a referida obrigatoriedade de reenvio pode ser dispensada quando

1. a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal,
2. o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de modo firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma,
3. o Juiz Nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, pelo facto de o sentido da norma em causa ser claro e evidente (teoria do acto claro, cujos exigentes – e cumulativos – critérios de verificação foram igualmente definidos no referido acórdão); ou, mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas mas a correcta aplicação do Direito da União seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no

que toca à forma de resolver a questão suscitada (doutrina do acto aclarado, “*éclairé*”).

E é a esta luz que há que apreciar a necessidade de reenvio prejudicial no caso em análise.

Assim, entende este Tribunal Arbitral que, no caso concreto, está preenchida uma das excepções à obrigatoriedade de reenvio prejudicial para o TJUE, acima elencadas, porquanto as principais questões de interpretação do direito da União discutidas nos autos, respeitantes à compatibilidade do art. 11.º do CISV, na redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, com o art. 110.º do TFUE, se encontram abundantemente clarificadas pela jurisprudência consolidada do TJUE: a interpretação pelo TJUE das normas de direito europeu, necessária para apreciação da legalidade das liquidações impugnadas, é clara, existindo já, como ilustrámos, um largo precedente na jurisprudência europeia, um “*acquis jurisprudencial*”, quanto à interpretação do tema do qual decorriam as questões sugeridas pela Requerente para comporem o reenvio prejudicial.

Lembremos que a questão da violação, ou não, do art. 110.º do TFUE por força da aplicação do art. 11.º, 1 e 2 do CISV já foi objecto de apreciação por parte do TJUE em 6 de Fevereiro de 2024, no âmbito do processo C-399/23 (caso “Osóquim”), o que aliás levou o STA a retirar, no Proc. n.º 25/23.8BALSBS, o seu pedido de reenvio prejudicial, que consistia na pergunta: “*o artigo 110º do TFUE e os comandos ínsitos no acórdão do TJUE n.º C-169/20, são afrontados pela alteração legislativa de 2020 do artigo 11º do CISV, que estabeleceu as regras de desvalorização da componente ambiental, mas em que a desvalorização da componente ambiental obedece a critérios distintos da desvalorização da componente da cilindrada, o que implica taxas de desvalorização distintas e, nessa medida, poderá acarretar um efeito discriminatório sobre os veículos usados importados de outros países da União?*”.

Face ao teor do referido Despacho, o Relator no Processo n.º 25/23.8BALSBS comunicou aos autos que, na sequência do pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, foi decidido, naquele processo, informar “*o Tribunal de Justiça da União Europeia que, atenta a similitude de teor do presente Processo com o Processo C-399/23 (Osóquim), de 6 de Fevereiro de 2024 – designadamente, atento o teor da questão prejudicial reenviada – o presente Tribunal não*

mantém mais o interesse no Reenvio suscitado.” (cfr. acórdão do STA de 26 de Junho de 2024, Proc. n.º 069/23.0BALSB)

Tendo-se decidido, naquele Processo n.º 25/23.8BALSB, que:

“Questionado o Tribunal de Justiça da União acerca da conformidade com o Tratado de Funcionamento da União do regime do artigo 11.º do Código ISV, por meio da seguinte questão (...) veio aquele Tribunal notificar o presente processo do teor da decisão lavrada no Processo C-399/23 (Osóquim), de 6 de Fevereiro de 2024, cuja similitude da questão prejudicial objeto de reenvio é (praticamente) em tudo semelhante àquela que nos presentes autos se havia suscitado.

II. Entendemos, por isso, ser de manifestar àquele Tribunal de Justiça da União a decisão de não manutenção do interesse na prossecução do reenvio prejudicial e, com base no teor da posição manifestada por aquele Tribunal no referido processo C-399/23 (Osóquim), decidir em conformidade. É o que faremos.”

Ou seja, o próprio STA já reconheceu que, tendo havido pronúncia do TJUE, diversas vezes, sobre a questão em análise, não subsiste qualquer necessidade, e qualquer obrigação, de reenvio prejudicial.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que não há fundamento para proceder ao peticionado reenvio prejudicial para o TJUE, sendo, por isso, indeferido o pedido de reenvio prejudicial suscitado pela Requerente.

IV. 8. A procedência da excepção de inexistência de ilegalidade dos actos por cumprimento da legislação em vigor

Cabendo à Requerente o ónus da prova, nos termos do art. 74.º, 1 da LGT, a insuficiência de prova terá necessariamente de ser valorada em seu desfavor. Devendo lembrar-se que *“O significado essencial do ónus da prova não está tanto em saber a quem incumbe fazer a prova do facto [ónus subjectivo ou formal] como em determinar o sentido em que deve o tribunal decidir no caso de se não fazer essa prova [ónus objectivo ou material]”*⁹; e que *“O ónus da prova não consiste no encargo lançado sobre a parte de alegar o facto e de carrear, por si mesma, para o processo todos os elementos capazes de convencer o juiz da realidade desse facto, sob pena de ter como assente o facto oposto. Significa a situação da parte contra quem*

⁹ Pires de Lima & Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, I, 4.ª ed., p. 306.

o tribunal dará como assente [ou como não assente] um facto sempre que o juiz se não convença da realidade dele”¹⁰.

O princípio do ónus da prova, e as regras da sua distribuição, correspondem a um critério de decisão de direito, inerente ou inseparável da previsão ou dos elementos integrantes da norma jurídica a aplicar para resolução da lide, a ser ponderado em função da pretensão e da posição das partes na relação material dela objecto. Se o autor não prova o facto constitutivo, a acção é julgada improcedente segundo o princípio *actore non probante reus absolvitur*, mesmo que o réu não prove qualquer facto impeditivo, modificativo ou extintivo do direito que invoca.

Mas o facto, nos presentes autos, é que, concomitantemente, tendo a Requerida apresentado uma defesa por excepção cuja procedência dependeria da verificação, ou não, da alegada ilegalidade, ou até inconstitucionalidade, resultantes da desconformidade da norma nacional com a norma do TFUE, uma outra consequência, mais imediata do que a que resulta das regras de distribuição do ónus da prova, decorre da falta de demonstração de tal desconformidade; decorre de inexistirem elementos factuais que comprovem, de acordo com os critérios adoptados pelo TJUE, e secundados pelo STA, que a liquidação que recaiu sobre os veículos admitidos pela Requerente, e que o pagamento a que deram lugar, foram efectuados em desconformidade com o direito comunitário.

O que nos faz regressar à excepção de inexistência de ilegalidade dos actos por cumprimento da legislação em vigor, que temos de considerar, nesses termos, procedente.

Trata-se de uma excepção peremptória, cuja procedência, nos termos do art. 89.º, 1 e 3 do CPTA, aplicável *ex vi* art. 29.º, a) e c) do RJAT, conduz à absolvição do pedido.

IV. 9. Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – incluindo alusões incidentais, por parte da

¹⁰ Abílio Neto, *Código de Processo Civil Anotado*, 18.ª ed., p. 871.

Requerente, a questões de inconstitucionalidade, que o Tribunal não descortinou – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Absolver da instância a Requerida quanto às liquidações n.ºs 2021/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2022/..., 2021/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2022/..., 2023/..., 2023/..., 2023/..., por procedência da excepção de falta de causa de pedir, e de legitimidade da Requerente, relativamente a essas liquidações.
- b) Absolver do pedido a Requerida, na parte restante, por procedência da excepção de inexistência de ilegalidade dos actos, por cumprimento da legislação em vigor.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 69.960,33 (sessenta e nove mil, novecentos e sessenta euros e trinta e três cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Custas no montante de € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros) a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 10 de Março de 2026.

Os Árbitros

Fernando Araújo

João Pedro Rodrigues

Pedro Guerra Alves