

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 288/2021-T

Tema: ISV - Falta de constituição de mandatário judicial. Caducidade do direito de ação.

SUMÁRIO:

1. Por força da articulação das normas legais dos artigos 105.º, da Lei Geral Tributária, 6.º, n.º 3, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, 44.º, n.º 1, da Lei da Organização do Sistema Judiciário, bem como o 6.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário e 40.º do Código de Processo Civil, as causas cujo valor económico seja inferior à alçada dos Tribunais de 1ª Instância não obrigam à constituição de mandatário judicial.
2. O ónus da prova refere-se à exigência que é imposta às partes de provarem os factos em que assenta a sua pretensão ou a sua defesa, e que será definida, em cada caso, segundo os critérios de repartição do ónus da prova que se encontram estabelecidos nos artigos 342º e seguintes do Código Civil.
3. Com a decisão de deferimento não se abre novo prazo para a interposição de pedido de constituição de tribunal arbitral, pelo que se verifica a caducidade do direito de ação, que constitui uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e obsta a absolvição do Réu da instância, nos termos do artigo 89.º, n.º 1, 2 e 4, al. k) do CPTA, conjugado com os artigos 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º do CPC *ex vi* artigo 1.º do CPTA.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 13 de julho de 2021, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., adiante “Requerente”, titular do número de identificação fiscal..., com residência no ..., n.º..., ...-... Viana do Castelo, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

O Requerente no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral impugna a liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV) sobre a introdução em Portugal do veículo automóvel de passageiros, no estado de usado, da marca ..., modelo ..., com a designação comercial ..., de utilização do combustível gasóleo, com a matrícula atribuída de ..., correspondente à Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2020/..., no montante global de € 5.931,86, do qual impugna o valor da componente ambiental que ascende em tal liquidação ao montante de € 4.350,63, e que o Requerente que entende que deveria ter sido aplicada uma redução, pelo que sustenta ter sido lesado no montante € 2.827,90 (dois mil oitocentos e vinte e sete euros e noventa cêntimos).

Inferre-se do pedido que o Requerente pretende que o Tribunal arbitral declare a anulação parcial da liquidação de imposto sobre veículos n.º 2020/..., de 2020.07.31, e seja ainda a AT condenada a reembolsar o Requerente da quantia paga em excesso, no montante de € 2.827,90 (dois mil oitocentos e vinte e sete euros e noventa cêntimos).

O Requerente limita-se a alegar que:

“(...) venho por este meio pedir impugnação da liquidação de ISV, onde fui lesado em 2827,90 €, por violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), por parte do artigo 11.º do CISV na DAV n.º 2020/...”

O Requerente pretende que face ao seu pedido seja adotada decisão semelhante à proferida no Processo do CAAD, n.º 459/2019-T, de 6 de abril de 2020, que juntamente com a DAV n.º 2020/..., de 31.03.2021, que junta como anexo ao seu pedido de pronúncia arbitral.

O Requerente, em suma, considera que na liquidação do ISV, a aplicação efetuada do artigo 11.º, do CISV, viola o artigo 110.º do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia).

É demandada a AT, doravante também designada por “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 5 de maio de 2021, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 6 de maio de 2021 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto do artigo 5.º, n.º 2, do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo.

Em 24 de junho de 2021, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral singular foi constituído em 13 de julho de 2021.

Em 29 de setembro de 2021, a Requerida apresentou resposta, bem como juntou o correspondente processo administrativo, na qual se defende por exceção, pugnando pela

improcedência total do pedido.

A Requerida alega que:

Em primeiro lugar, o Requerente não atribui valor à causa, mas que *do requerimento apresentado retira-se do mesmo que o Requerente pretende a devolução/reembolso de parte do imposto pago, correspondente ao valor de 2.827,90 €*, pelo que subsidiariamente será aplicável o Código de Procedimento e Processo Tributário (doravante CPPT), por força do artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT.

Será aplicável o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, no seu n.º 1, alínea a), pelo que sustenta que valor atendível para efeitos de custas, quando seja impugnada a liquidação, é o da importância cuja anulação se pretende, pelo que o valor a atribuir à causa deverá ser de € 2.827,90 (dois mil oitocentos e vinte e sete euros e noventa cêntimos).

Em segundo lugar, o pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo, e que o mesmo decorre da notificação de liquidação de ISV, após a admissão em território nacional de um veículo proveniente de outro Estado-membro, objeto de introdução no consumo, através da Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2020/..., de 31.07.2020, relativa ao veículo automóvel da marca ..., modelo ..., visto que a identificada liquidação foi notificada ao sujeito passivo, ora Requerente, através da DAV supra identificada, naquela data. E, também, indicada no DUC (receita aduaneira fiscalidade automóvel), que inclui a notificação para pagamento, cujo termo do prazo para pagamento se verificou em 14.08.2020.

O prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral era de 90 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária, relativamente à liquidação em causa, em 14.08.2020, o qual terá de ser contado nos termos do artigo 279.º do Código Civil, o qual é contínuo, e que não sofre qualquer suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais, que terminou em 12.11.2020.

O pedido de pronuncia arbitral tendo sido apresentado em 05.05.2021, implica que o mesmo é manifestamente extemporâneo, verificando-se, pois, a exceção de caducidade do direito de ação.

Em terceiro lugar, que é obrigatória a constituição de mandatário, por força do artigo 6.º, n.º 1, do CPPT, aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e que o Requerente não procedeu à constituição de Advogado, o que determina a absolvição da Requerida da instância.

Existe uma exceção dilatória inominada da falta de constituição de mandatário judicial, o que implicará decidir pela absolvição da Requerida da instância.

Em 30 de setembro de 2021, por despacho arbitral, o Requerente foi convidado a pronunciar-se sobre a matéria de exceção alegada pela Requerida, designadamente, a alegada caducidade do direito de ação, bem como a falta de constituição de advogado e, se fosse caso disso, suprir a falta de constituição de mandatário. Em 28 de outubro de 2021, em resposta ao aludido despacho arbitral, veio juntar alguns documentos aos autos.

Em 3 de novembro de 2021, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e foi concedido o prazo de 10 dias para alegações. A Requerida apresentou as suas alegações em 10 de novembro de 2021, onde mantém o anteriormente alegado na resposta apresentada ao pedido de pronúncia arbitral. O Requerente apresentou as suas alegações em 16 de novembro de 2021, onde defende a inexistência da exceção de caducidade do direito de ação.

A Requerida realça nas suas alegações que, quanto à caducidade do direito de ação, tendo o pedido de constituição de tribunal arbitral sido apresentado em 05.05.2021, o mesmo é manifestamente extemporâneo, por o prazo para a propositura da ação ter terminado em 12.11.2020. E, bem assim, que constituindo a caducidade do direito de ação exceção perentória, nos termos dos artigos 576.º, n.º 3, e 579.º do Código de Processo Civil, impõe-se a absolvição total, da Requerida, do pedido formulado. Por fim, reafirma que tendo sido invocada a exceção

dilatória inominada da falta de constituição de mandatário judicial, e não tendo o Requerente suprido tal irregularidade, verifica-se a exceção invocada, devendo a Requerida ser absolvida da instância.

O Requerente realça nas suas alegações que, o pedido de pronuncia arbitral é tempestivo, com fundamento que a primeira reclamação foi efetuada dentro do prazo, através do modelo-anexo 1460.1, com vista à retificação da liquidação de ISV por existência de valor excessivo, pelo que sustenta que o prazo só se começou a contar a partir de 18 de março de 2021, pelo que o prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral só terminaria a 18 de junho de 2021. Por último, sustenta que não carecia de estar representado por mandatário, atenta a simplicidade subjacente à arbitragem tributária.

Em 11 de novembro de 2021, o Requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

Em 13 de janeiro de 2022, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, fez-se uso da possibilidade aí prevista, e determinou-se a prorrogação do prazo acima identificado por um período de 2 (dois) meses, indicando-se o dia 13 de março de 2022 como data previsível para prolação da decisão arbitral.

Em 21 de fevereiro de 2022, a Requerida veio ao abrigo do princípio do contraditório pronunciar-se sobre as alegações do Requerente, sustentando, por um lado, que a reclamação que este apresentou nos competentes serviços alfandegários, e que foi deferida, versou apenas sobre os erros de preenchimento da DAV, nomeadamente no que concerne à indicação do ciclo de testes para medição de CO2 (WLTP vs NEDC), ao nível de emissão de partículas e à falta de menção alusiva à matrícula definitiva do veículo declarado. Em segundo lugar, que do deferimento da reclamação resultou uma correção da liquidação de ISV de 6.304,79 € para 5.931,86 €, pelo que os fundamentos da reclamação graciosa apresentada são distintos dos fundamentos do pedido de decisão arbitral, que se reportam à violação do artigo 110º do TFUE pelo artigo 11º do CISV. Pelo que conclui que decisão de deferimento da reclamação não

poderia sequer abrir prazo para a interposição de pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que o mesmo será extemporâneo, devendo ser procedente a exceção de caducidade do direito de ação.

II. DO SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º do RJAT.

Após a junção da resposta da Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira), o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho:

“Na resposta apresentada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, vem alegada a caducidade do direito de ação, bem como a falta de constituição de advogado, pelo que se impõe, antes de qualquer decisão, ao abrigo do princípio do contraditório, conferir ao Requerente, querendo, a possibilidade de se pronunciar sobre a matéria de exceção, bem como suprir a falta de constituição de mandatário.

Posto isto, tem o Requerente o prazo de 10 dias para se pronunciar sobre a matéria de exceção, bem como para suprir da falta de constituição de mandatário.”.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando a Requerida regularmente representada, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, não tendo o Requerente constituído mandatário judicial, o que, como já se viu, foi arguido pela Requerida como exceção inominada, de falta de constituição de mandatário judicial, que a ser procedente conduzirá à sua absolvição da instância, conforme previsto no artigo 41.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT, o que iremos apreciar de seguida.

Apreciando a exceção de falta de constituição de mandatário judicial arguida pela Requerida (exceção dilatória inominada)

O Tribunal decidiu notificar o Requerente para se pronunciar quanto à matéria de exceção, inclusive a exceção arguida sobre a obrigatoriedade da constituição de mandato judicial nos presentes autos. Embora não tenha respondido neste momento a esta concreta exceção, nas suas alegações sustentou que *“Tendo sido já pronunciado por parte do tribunal arbitral a simplicidade processual, fazendo dele exceção, para a necessidade de mandatário judicial, neste caso. Invalida a alegação da exceção da requerida, que sustentava pela lei”*.

Embora não se considere válida a linha argumentativa do Requerente, mas por se entender que o que está em causa uma questão de direito que cabe ao Tribunal aplicar, vejamos quem tem razão, e com que fundamentos.

O direito substantivo, nomeadamente o artigo 105.º da Lei Geral Tributária (LGT), diz-nos que a alçada dos Tribunais Tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Por seu lado, o artigo 6.º, n.º 3, do ETAF, estabelece que *“A alçada dos tribunais administrativo de círculo e dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância”*. Tendo em conta o estabelecido no n.º 1 do artigo 44.º da LOSJ, aprovada pela Lei 62/2013 de 26 de agosto, a alçada dos Tribunais da Relação é de € 30.000,00 e a dos Tribunais de 1.ª Instância é de € 5.000,00.

Posto isto, teremos que nos socorrer do direito adjetivo na busca da solução para o nosso caso, de saber se é ou não obrigatória a constituição de mandatário nos Tribunais Tributários, nomeadamente nas causas em que o seu valor económico é inferior à alçada dos Tribunais de 1ª Instância, como é o nosso caso, cujo valor do processo ascende a € 2.827,90.

O n.º 1 do artigo 6.º do CPPT, na redação que lhe foi dada pela Lei 118/2019 de 17 de setembro e aplicável *ex vi* artigo 29º nº 1, alínea a) do RJAT, estabelece que é obrigatória a

constituição de mandatário nos tribunais tributários, nos termos previstos na lei processual administrativa, pelo que teremos de nos socorrer do previsto no CPTA sobre esta matéria e o n.º 1 do seu artigo 11º, estabelece:

“1 - Nos tribunais administrativos é obrigatória a constituição de mandatário, nos termos previstos no Código do Processo Civil, (...)”.

Face a esta nova remissão teremos que nos socorrer do estipulado no CPC, sobre esta questão e o seu artigo 40.º estabelece:

“1 - É obrigatória a constituição de advogado:

- a) Nas causas de competência de tribunais com alçada, em que seja admissível recurso ordinário;*
- b) Nas causas em que seja sempre admissível recurso, independentemente do valor;*
- c) Nos recursos e nas causas propostas nos tribunais superiores.*

2 - Ainda que seja obrigatória a constituição de advogado, os advogados estagiários, os solicitadores e as próprias partes podem fazer requerimentos em que se não levantem questões de direito.

3 - Nas causas em que, não sendo obrigatória a constituição de advogado, as partes não tenham constituído mandatário judicial, a inquirição das testemunhas é efetuada pelo juiz, cabendo ainda a este adequar a tramitação processual às especificidades da situação”.

Face ao que deixámos expandido, da sua análise e ainda do que dispõe, sobre recursos das decisões arbitrais, o artigo 25º do RJAT, resulta claramente que, no caso concreto, cujo valor económico é inferior à alçada, não é obrigatória a constituição de mandatário judicial, im procedendo, deste modo, a exceção dilatória inominada de falta de constituição de mandatário judicial alegada pela Requerida.

Não havendo outras formalidades a cumprir e não enfermado o processo de nulidades, cumpre decidir.

III. DA FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão do processo arbitral, importa atender à seguinte factualidade, que se julga provada:

- A.** O Requerente apresentou, em 31 de julho de 2020, a Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), nos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, com o número 2020/..., relativa à viatura que deu entrada em território nacional em 11/07/2020.
- B.** A DAV 2020/..., de 31 de julho de 2020, refere-se à introdução no consumo da viatura ligeira de passageiros, no estado de usado, de marca ..., modelo ..., com a designação comercial de ..., com a matrícula ... (matrícula de origem ...), de utilização de combustível de gasóleo, com o número de motor ... e o com o quadro n.º... .
- C.** A transmissão da viatura, com 82.737 km, ocorreu em 02.07.2020, pelo montante de € 8.557,66 (oito mil quinhentos e cinquenta e sete euros).
- D.** Na DAV inicialmente apresentada foi indicado no campo 49A, referente ao tipo de testes CO2, o ciclo “WLTP”.
- E.** Na DAV inicialmente apresentada foi indicado no campo 51, referente às emissões de partículas o valor de 1.

- F.** Na DAV inicialmente apresentada não foi indicado no campo 61, a matrícula definitiva, embora tenha mencionado no campo 66 a data de 12/10/2012 como respeitante à data da primeira matrícula.
- G.** Em 31 de julho de 2020, foi emitida a liquidação n.º 2020/..., titulada pelo documento n.º 2020/..., no montante de € 6.304,79 (seis mil trezentos e quatro euros e setenta e nove cêntimos).
- H.** A data-limite de pagamento da liquidação n.º 2020/..., de 31 de julho de 2020, era o dia 14 de agosto de 2020.
- I.** O Requerente procedeu ao pagamento da liquidação n.º 2020/..., de 31 de julho de 2020, em 14 de setembro de 2020.
- J.** Em 24 de março de 2021, o Requerente apresentou reclamação graciosa na Alfândega de Viana do Castelo, através do modelo 1460.1, referente a “*pedidos no âmbito do Imposto sobre veículos – ISV*”, onde consta selecionado o pedido da opção “9”, referente a correções da DAV.
- K.** O Requerente não especificou em concreto os fundamentos do seu pedido.
- L.** O serviço da Alfândega de Viana do Castelo, entre o demais, verificou quanto ao pedido de “correções da DAV” que:

1. O reclamante apresentou a DAV n.º 2020/... em 2020-07-31 para formalizar a introdução no consumo do veículo marca ... , com a matrícula britânica ...) ao abrigo do regime geral de tributação;
2. Acontece que o visado cometeu vários erros no preenchimento da DAV, a saber:
 - a. Indicou na casa 49A (Tipo de testes CO2) o ciclo “WLTP” em vez de “NEDC”;
 - b. Indicou na casa 51 (Emissão de partículas) o valor 1 em vez de indicar o valor correto de 0,00017 g/km;
 - c. Não indicou a matrícula definitiva do veículo na casa 61 (N.º matrícula definitiva) apesar de ter feito referência à data da primeira matrícula na casa 66.
3. Na sequência do que antecede, a aplicação SFA2 procedeu à liquidação de ISV no valor de € 6.304,79;
4. Sucede que o veículo declarado foi sujeito ao ciclo de testes NEDC para medição dos níveis de emissão de dióxido de carbono aquando da sua homologação, elevando-se o CO2 do veículo a 135 g/km em ciclo combinado de acordo com a referida norma;
5. Ora, atento ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), a medição que releva para efeitos de apuramento de ISV é aquela que resulta do sistema de testes NEDC e não do novo ciclo WLTP, porque inexistente;
6. Na decorrência do que antecede, a componente ambiental do imposto deverá ser calculada com base nas taxas previstas na tabela aplicável às medições NEDC, prevista no artigo 7.º do CISV, e não tomando por referência a tabela aplicável às medições WLTP, conforme foi efetuado;
7. Por outro lado, consultado o modelo 9 do IMT e analisado o detalhe da homologação técnica com o n.º 2020 ... , constata-se que o referido veículo tem um nível de emissão de partículas de 0,0002 g/km;
8. Dispõe o n.º 3 do artigo 7.º do CISV que: “Ficam sujeitos a um agravamento de € 500 no total do montante do imposto a pagar os veículos ligeiros equipados com sistema de propulsão a gasóleo, sendo o valor acima referido reduzido para € 250 relativamente aos veículos ligeiros de mercadorias referidos no n.º 2 do artigo 9.º, com exceção dos veículos que apresentarem nos respetivos certificados de conformidade ou, na sua inexistência, nas homologações técnicas, um valor de emissão de partículas inferior a 0,002 g/km.”;
9. Com o erro de preenchimento cometido, o SFA2 liquidou indevidamente o agravamento atrás referido no valor de € 500,00;
10. Infere-se do atrás exposto que o valor de ISV devido na admissão do veículo é de € 5.931,86 e não de € 6.304,79.

M. A Alfandega de Viana do Castelo face à factualidade dada como provada, concluiu que “(...)

2. *A liquidação de ISV registada sob o n.º 2020/... peca por excesso por ser apenas devido um montante de ISV de € 5.931,86 na admissão do veículo.*

3. *A reclamação gizada tem fundamento legal por haver erro na qualificação e quantificação da matéria tributável, à luz do disposto nas alíneas a) e c) do artigo 99.º do CPPT.*

N. Foi proposto o deferimento da reclamação graciosa, e conseqüentemente a promoção da correção dos campos da DAV 2020/..., bem como proceder à correta liquidação de IS

no montante de € 5.931,86 (cinco mil novecentos e trinta e um euros e oitenta e seis cêntimos).

- O.** Em 30 de março de 2021, foi proferido despacho de deferimento da reclamação graciosa, para correção da DAV, pela Diretora da Alfândega de Viana do Castelo.

- P.** Em 31 de março de 2021, a DAV n.º 2020/... foi corrigida nos respetivos campos 49a; 51, e 61.

- Q.** Em 12 de março de 2021, foi emitida a liquidação n.º 2021/..., no montante de € 5.931,86 (cinco mil novecentos e trinta e um euros e oitenta e seis cêntimos), de onde resultou um reembolso a favor do Requerente no montante de € 372,93 (trezentos e setenta e dois euros e noventa e três cêntimos).

- R.** Em 5 de maio de 2021, o Requerente apresentou ao CAAD pedido de pronúncia arbitral, com fundamento na impugnação da liquidação da ISV, por da aplicação do artigo 11.º, do CISV, resultar a violação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

- S.** O Requerente pede a devolução de € 2.827,90 (dois mil oitocentos e vinte sete euros e noventa cêntimos).

A.2. FACTOS NÃO PROVADOS

- A. Que o Requerente tenha reclamado de erros da Declaração Aduaneira de Veículos com fundamento que a liquidação daí resultante violava, quanto ao artigo 11.º, do CISV, o artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Não há outros factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

A.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e nos documentos juntos ao presente processo. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

B. MATÉRIA DE DIREITO

B.1. QUESTÃO PRÉVIA: EXCEÇÃO DE CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

No presente pedido de pronúncia arbitral, o Requerente pretende impugnar a liquidação de ISV, resultante da DAV n.º 2020/..., de 31 de julho, e o correspondente reembolso da quantia de € 2.827,90, por violação do artigo 110.º do Tratado do Funcionamento da União Europeia, por parte do artigo 11.º do CISV.

No fundo, resulta da informação e prova fornecida na petição arbitral que o Requerente pretende aqui ver apreciada a liquidação de ISV, e não a reclamação graciosa, uma vez que a mesma até mereceu decisão de deferimento total (e não meramente parcial).

De acordo com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 102.º, n.º 1, alínea b), do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), as petições arbitrais de atos de indeferimento devem ser apresentadas no prazo de 90 dias, a contar da decisão. Porém, no caso em apreço não estamos perante uma decisão de indeferimento de um ato tributário. Esse ato tributário seria a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa apresentada, mas a decisão que sobre esse ato recaiu foi uma decisão de deferimento total, e não meramente parcial, da reclamação apresentada pelo Requerente. Por esse motivo, a apreciação da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, não pode ter por base a data da notificação da decisão da reclamação graciosa, uma vez que se a decisão é de deferimento, nada haverá a impugnar.

Antes terá de ter em consideração o termo da data para pagamento voluntário da liquidação em causa, para a aplicação ilegal, do ponto de vista do Requerente do artigo 11.º, do CISV, por violação do artigo 110.º do Tratado do Funcionamento da União Europeia. Logo, a

apreciação do cumprimento do prazo terá de ter por base o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), em que as petições arbitrais de atos de liquidação devem ser apresentadas no prazo de 90 dias, a contar do termo do prazo de pagamento das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

Nos termos do artigo 57.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), “*no procedimento tributário, os prazos são contínuos e contam-se nos termos do Código Civil*”.

Dispõe o artigo 20.º, n.º 1 do CPPT que “*os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil*”, assim deixando clara a natureza procedimental destes prazos, para efeito da sua contagem (*vide* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo 804/17.5BEAVR, de 3.05.2019).

Tendo o Requerente sido, em 31 de julho de 2020, notificado da liquidação n.º 2020/..., no montante de € 6.304,79 (seis mil trezentos e quatro euros e setenta e nove cêntimos), ocorrida no âmbito da DAV n.º 2020/..., da mesma data, relativamente à introdução no consumo do veículo automóvel da marca..., modelo ..., o termo do prazo de pagamento verificou-se no dia 14 de agosto de 2020 (*vide* documento 2020/..., junto ao processo administrativo).

Assim sendo, o artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT, estabelece que:

“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico”.

O artigo 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT, estabelece que:

“A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) (...)”*

Consequentemente, o pedido de pronúncia arbitral deveria ter sido apresentado pelo Requerente até 12 de novembro de 2020. Logo, verifica-se efetivamente a exceção de caducidade do direito de ação.

Diga-se que a argumentação do Requerente, quanto à data do início da contagem do prazo não poderá proceder, uma vez que a possibilidade que existiria de atender à data da notificação da decisão da reclamação, teria subjacente a existência de um ato de indeferimento ou de deferimento parcial da reclamação apresentada. Ora, tendo essa reclamação sido deferida, não se vê que utilidade teria para o Requerente impugnar essa decisão.

Na realidade, é patente que o Requerente não impugnou na aludida reclamação que o artigo 11.º, do CISV violava o artigo 110.º do Tratado do Funcionamento da União Europeia. Com efeito, o Requerente limitou-se a efetuar um pedido de correções à DAV, e não à própria liquidação do ISV. Isto é, aquilo que sempre esteve em causa foi a correção da DAV apresentada e os elementos que dele constavam.

Dos documentos constantes do Processo Administrativo e juntos à posteriori pela Requerida, bem como pelos juntos pelo Requerente, não resulta que da reclamação apresentada por este último, o mesmo tenha suscitado a questão da referida violação do artigo 110.º do Tratado do Funcionamento da União Europeia, por parte do artigo 11.º do CISV. Com efeito, dos documentos juntos aos autos é genericamente requerida a correção à DAV (opção 9., do modelo-anexo 1460.1), em que consta apenas “correções à DAV”, não resultando de nenhum outro elemento probatório que o Requerente tenha suscitado a concreta questão da violação do direito da União Europeia.

E, neste ponto, o ónus da prova recaia sobre o Requerente, por força do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, que estabelece que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”. O ónus da prova refere-se assim à exigência que é imposta às partes de provarem os factos em que assenta a sua pretensão ou a sua defesa, e que será definida, em cada caso, segundo os critérios de repartição do ónus da prova que se encontram estabelecidos nos artigos 342º e seguintes do Código Civil. É, pois, patente que o Requerente não cumpriu este ónus, apesar do princípio da simplicidade do procedimento arbitral, não estava o mesmo livre de dar cumprimento ao mesmo, nomeadamente, de demonstrar que havia impugnado com a identificada reclamação graciosa a referenciada liquidação, e não apenas a correção da Declaração Aduaneira de Veículos (DAV).

Assim, tal como ensina Anselmo de Castro “ (...) a não realização da prova pela parte que com ela está onerada, permitindo determinar qual o sentido ou conteúdo da decisão a proferir pelo juiz quando, finda instrução do processo, se chega a uma situação de incerteza ou de non liquet sobre os factos relevantes. (...) verificando-se uma situação de falta ou insuficiência da prova relativamente a algum ou alguns dos factos alegados indispensáveis para a decisão da causa, estes devem ter-se como inexistentes, na medida em que não podem ser considerados como provados nem como não provados” (in, Lições de Processo Civil, 4º vol. (policopiadas), pág. 114). Neste sentido, resulta do Ac. do STA, proferido no proc. 0338-07, em 31 de julho de 2007: “(...) Ao contribuinte cabe provar a existência de factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, (...)”, que no caso em apreciação decorreria de ter impugnado a liquidação de ISV, e não apenas os elementos constantes da declaração aduaneira de veículos.

Acresce que, o pedido de pronúncia arbitral apresentado não permite retirar que em algum momento o Requerente impugnou a liquidação do ISV, pelo fundamento com que apresentou o presente pedido, no sentido numa pretensa omissão de pronúncia. Pois, o que consta da decisão sobre a reclamação graciosa é de deferimento dos elementos analisados pela Requerida, quanto à correção da DAV, e que se reportam a questões diversas, designadamente

sobre os erros de preenchimento da DAV, como sejam a indicação do ciclo de testes para medição de CO₂ (WLTP *versus* NEDC), o nível de emissão de partículas e a falta de menção alusiva à matrícula definitiva do veículo declarado.

Assim, torna-se evidente que não estando demonstrado pelo Requerente que a identificada violação do artigo 110.º, do TFUE, estava inserido na reclamação apresentada, haverá que concluir que a Requerida terá razão quando alega que a pretensão deriva de outros motivos.

Aliás, nada impediria que o Requerente tivesse apresentado reclamação graciosa quanto à sua discordância contra o cálculo das imposições apuradas na plataforma SFA2, em 2021-03-26, com a apresentação do modelo 1460.1 onde requer, de forma genérica, a correção da DAV, e, por outro lado, apresentasse pedido de pronúncia arbitral contra o artigo 11.º, do CISV, no sentido do mesmo violar o artigo 110.º do Tratado do Funcionamento da União Europeia. Pois, aquilo que o artigo 68.º, n.º 2, do CPPT, impede é que seja deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento, pelo que se tratando de fundamentos distintos poderá ocorrer.

Apesar de ser conhecida a discussão que, no âmbito da impugnação judicial, se levantava a propósito de uma decisão expressa de reclamação graciosa, em que o contribuinte impugnava diretamente o ato de liquidação anteriormente reclamado ou a própria decisão (de indeferimento) de reclamação, que, por sua vez, apreciou a (i)legalidade do ato impugnado - o ato de segundo grau, o caso aqui não cumpre a premissa do indeferimento. Sobre esta questão, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio pronunciar-se sobre a questão, em acórdão datado de 18 de Maio de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 0156/11, admitindo que “(...) o *objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise*(...).”

Além disso, que “(...) a impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário. (...)”.

Esta linha permitiria que o Requerente, nesta sede, pudesse apresentar fundamento distintos da reclamação anteriormente apresentada. Porém, haverá que analisar a questão do prazo. Ora, quanto ao prazo o contribuinte pode recorrer à arbitragem logo aquando da notificação dos *atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta* ou, tendo recorrido à via administrativa, após a notificação da decisão de indeferimento ou da formação do indeferimento tácito. Contudo, o ato em questão não é de indeferimento, pelo que não se poderia abrir um novo prazo para permitir o recurso à arbitragem arbitrária.

Logo, com a decisão de deferimento não se poderia abrir novo prazo para a interposição do presente pedido de constituição de tribunal arbitral, pelo que se verifica a caducidade do direito de ação, que constitui uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e obsta a absolvição do Réu da instância, nos termos do artigo 89.º, n.º 1, 2 e 4, al. k) do CPTA, conjugado com os artigos 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º do CPC *ex vi* artigo 1.º do CPTA (Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo, processo n.º 01198/18.7BEPRT, de 12.04.2019).

Deste modo, atento o interesse público da segurança jurídica que reclama que a situação das partes fique definida de uma vez para sempre com o transcurso do respetivo prazo, considera-se verificada a caducidade do direito de ação.

C. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC (*ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Consequentemente, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerente.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar improcedente a exceção inominada de falta de constituição de mandatário judicial;
- b) Julgar procedente a exceção de caducidade do direito à ação e, em consequência, absolver a Requerida do pedido de pronuncia arbitral.
- c) Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € 2.827,90 (dois mil oitocentos e vinte e sete euros e noventa cêntimos).

VI. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a

constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 2.827,90 (dois mil oitocentos e vinte e sete euros e noventa cêntimos), correspondente ao valor da liquidação de ISV impugnada pelo Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente

Notifique-se.

Lisboa, 11 de março de 2022

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira