

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 736/2021-T**

**Tema: ISV – caducidade do direito de ação.**

## **SUMÁRIO:**

- I.** O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos números 1 e 2 (entretanto revogado) do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
- II.** A convoção do pedido de pronúncia arbitral apenas é possível se se mostrarem cumpridos os prazos legalmente definidos para a impugnação.
- III.** O pedido de constituição de tribunal arbitral não pode ser apresentado antes de praticado o ato que se visa impugnar.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO:**

A..., titular do número de identificação fiscal..., doravante simplesmente designado Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a anulação parcial da liquidação de ISV relativa ao veículo por si importado no ano de 2021, marca ..., matrícula ..., no valor de € 4.678,93, correspondente ao imposto liquidado em excesso, e a consequente condenação da AT a restituir o imposto indevidamente pago, no valor de € 4.678,93, acrescido dos juros indemnizatórios calculados nos termos legais desde a data do pagamento do imposto até à sua efetiva restituição.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) Em 07/07/2021 o Requerente introduziu em Portugal o veículo automóvel usado, proveniente da Alemanha, marca ..., equipado com motor híbrido plug-in, com a matrícula ...;
- b) Veículo que teve a sua primeira matrícula registada na Alemanha, país de origem, em 23/08/2017;
- c) O Requerente apresentou a correspondente DAV, tendo pago o imposto liquidado (ISV), no valor de € 6.182,42;
- d) A AT liquidou o ISV como se se tratasse de um veículo novo, ignorando a lei em vigor à data da primeira matrícula do veículo;
- e) Na liquidação do imposto, a AT não teve em consideração o facto de o veículo estar equipado com motor híbrido plug-in, não tendo, em consequência, sido aplicada qualquer redução à taxa do imposto aplicável;
- f) Pelo que a liquidação efetuada é ilegal, por violação do artigo 110º do TFUE, por discriminar fiscalmente os veículos usados admitidos de outros Estados Membros nacionais relativamente aos veículos adquiridos e matriculados originalmente em Portugal;
- g) Se subsistirem dúvidas quanto à interpretação e aplicação do disposto no artigo 110º do TFUE deve a questão ser suscitada junto do TJUE;
- h) O Requerente apresentou pedido de revisão do ato de liquidação;
- i) O qual veio a ser indeferido por despacho notificado ao Requerente em 24/09/2021.

O Requerente juntou 3 documentos e arrolou duas testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 25 de janeiro de 2022.

---

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação.

**Por exceção**, invoca a Requerida o seguinte:

- a) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 12/11/2021, na sequência da notificação efetuada ao Requerente para exercício do direito de audiência prévia;
- b) À data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral ainda não havia decorrido o prazo para decisão dos processos de reclamação graciosa e de revisão, que apenas terminaria em 20/12/2021, data a partir da qual o Requerente poderia presumir o indeferimento tácito do pedido efetuado e impugnar tal indeferimento;
- c) Pelo que, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado antes da formação do indeferimento tácito, o pedido arbitral é extemporâneo;
- d) Sendo que o pedido de pronúncia arbitral foi também apresentado depois de esgotado o prazo de 90 dias contados da data do prazo para pagamento da prestação tributária, os quais terminaram em 19/10/2021;
- e) Verifica-se a exceção de caducidade do direito de ação, que determina a absolvição do pedido;
- f) O tribunal arbitral não é materialmente competente para apreciar o pedido formulado pelo Requerente, que se reconduz ao reconhecimento do direito à aplicação da taxa de ISV reduzida e à condenação da AT na emissão de nova liquidação;
- g) Sendo a competência material do tribunal arbitral limitada à apreciação da legalidade de atos de liquidação;
- h) Verifica-se a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, exceção dilatória que obsta ao conhecimento do pedido e determina a absolvição da instância.

Na **defesa por impugnação**, sustenta a Requerida, em síntese:

- a) A liquidação do imposto em causa nos autos foi efetuada nos termos do disposto nos artigos 7º e 11º n.º 1 do CISV, na redação em vigor à data da introdução do veículo no consumo (redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro), atendendo-se à

componente cilindrada e à componente ambiental, tendo sido aplicadas as percentagens de redução correspondentes, conforme o disposto na Tabela D do artigo 11º nº 1 do CISV, prevista para os veículos usados, em função do número de anos de uso do veículo;

b) A redução prevista no artigo 8º do CISV não foi aplicada por não preencher o veículo em causa os pressupostos da sua aplicação (autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO<sub>2</sub>/km);

c) Não se verifica, pois, qualquer violação das normas europeias, designadamente do artigo 110º do TFUE;

d) Se subsistirem dúvidas quanto à interpretação e aplicação do disposto no artigo 110º do TFUE deve a questão ser suscitada junto do TJUE

e) Tendo a liquidação impugnada decorrido da aplicação da lei em vigor, não assiste ao Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, por não se verificar qualquer erro imputável aos serviços.

Conclui, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

A AT apresentou alegações escritas, tendo reiterado o anteriormente alegado em sede de resposta.

O Requerente, notificado para o efeito, pronunciou-se sobre a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela AT, pugnando pela sua não verificação.

## **II. SANEAMENTO:**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

### **III. QUESTÕES A DECIDIR:**

Atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos, cumpre:

- a) determinar se o tribunal arbitral é materialmente competente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral;
- b) determinar se se verifica a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela AT;
- c) determinar se a liquidação impugnada viola o disposto no artigo 8º do CISV e o artigo 110º do TFUE;
- d) determinar se deverá este tribunal submeter a questão ao TJUE, através do reenvio prejudicial.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO:**

#### **a. Factos provados**

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. Em 07/07/2021 o Requerente introduziu em Portugal o veículo automóvel usado, proveniente da Alemanha, marca ..., equipado com motor híbrido plug-in, com a matrícula ...;
2. Veículo que teve a sua primeira matrícula registada na Alemanha, país de origem, em 23/08/2017;
3. O Requerente apresentou a correspondente DAV, tendo pago o imposto liquidado (ISV), no valor de € 6.182,42;

4. O prazo de pagamento voluntário do ISV voluntário terminou em 21/07/2021;
5. O ISV foi liquidado nos termos gerais, não tendo sido aplicada a redução prevista no artigo 8º do CISV;
6. O Requerente apresentou pedido de revisão do ato de liquidação em 20/08/2021;
7. O qual veio a ser indeferido por despacho de 16/11/2021;
8. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 12/11/2021.

#### **b. Factos não provados**

Não se provou que o pedido de revisão do ato de liquidação tenha sido notificado ao Requerente em 24/09/2021.

#### **c. Fundamentação da matéria de facto**

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas partes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

Quanto ao facto não provado, o mesmo resultou não só da prova documental junta aos autos e não impugnada mas também da própria alegação do Requerente, em sede de pronúncia sobre a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela AT.

### **V. DO DIREITO:**

#### **a. Da exceção de incompetência material do tribunal arbitral:**

Defende a Requerida a incompetência material do tribunal arbitral, para tanto invocando, em síntese, que o Requerente (i) não peticiona a ilegalidade do ato de liquidação de ISV, antes defendendo a aplicação à hipótese dos autos do artigo 8º nº 1 d) do CISV, na redação em vigor à data da primeira matrícula do veículo em causa e (ii) não invoca qualquer ilegalidade

que resulte da não aplicação da lei em vigor, visando tão-só uma nova liquidação que aplique um benefício que não está consagrado para o veículo do Requerente, por não preencher os requisitos previstos para o efeito.

Por outras palavras, entende a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral formulado visa unicamente o reconhecimento do direito do Requerente à aplicação de taxa reduzida, ao invés da liquidação efetuada nos termos gerais, pretendendo, assim, usufruir do benefício fiscal previsto no artigo 8º do CISV e, em consequência, a condenação da Requerida à emissão de nova liquidação.

Pedidos esses que não se incluem no elenco de pretensões que podem ser apreciadas pelo tribunal arbitral em matéria tributária.

Apreciando, desde já se adianta não acolher este tribunal a posição defendida pela Requerida.

Com efeito, pese embora não resultem dúvidas sobre o facto de o reconhecimento de direitos e a condenação da Requerida à emissão de nova liquidação não se incluem no elenco, taxativo, de matérias submetidas à jurisdição do tribunal arbitral, não é esse o pedido formulado pelo Requerente.

Ao invés, o Requerente invoca, sem qualquer margem para dúvidas, a ilegalidade da liquidação efetuada, peticionando a sua anulação parcial (e não a condenação da AT na emissão de nova liquidação), com as necessárias consequências, designadamente a condenação da AT na devolução do imposto pago em excesso e no pagamento de juros indemnizatórios.

E a apreciação da legalidade da liquidação insere-se - não há dúvidas -, no âmbito de competência material do tribunal arbitral.

Se assiste ou não razão ao Requerente já será outra questão, que em nada tem a ver com a questão suscitada pela Requerida, de incompetência material do tribunal arbitral.

Pelo que improcede a exceção invocada pela Requerida, julgando-se este tribunal arbitral competente para conhecer do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

**b. Da exceção de caducidade do direito de ação invocada pela AT:**

Invoca a AT a caducidade do direito de ação, para tanto sustentando que, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, ainda não havia decorrido o prazo para decisão dos processos de reclamação graciosa e de revisão, que apenas terminaria em 20/12/2021, data a partir da qual o Requerente poderia presumir o indeferimento tácito do pedido efetuado e impugnar tal indeferimento.

Pelo que, segundo defende, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado antes da formação do indeferimento tácito, o pedido arbitral é extemporâneo, referindo ainda que o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado depois de esgotado o prazo de 90 dias contados da data do prazo para pagamento da prestação tributária, os quais terminaram em 19/10/2021.

Notificado o Requerente, veio este, admitindo que o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado na sequência da notificação do Requerente para exercício de audiência prévia e não da notificação do despacho de indeferimento do pedido de revisão apresentado, pugnar pela improcedência da exceção invocada.

Para tanto defende que, pese embora o despacho de indeferimento do pedido de revisão tenha sido proferido 4 dias após a entrada do pedido de pronúncia arbitral, o foi previamente à notificação da AT e antes da constituição do tribunal arbitral, tendo a extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral ficado sanada com a prolação do despacho de indeferimento do pedido de revisão apresentado.

De onde conclui que a posição processual da Requerida não foi “*afetada por esta antecipação no pedido de procedimento arbitral*”, consubstanciando a sua invocação abuso de direito por parte da Requerida.

---

Termina, invocando que, por força da aplicação do princípio da justiça fiscal material, consagrado no artigo 266º da CR, não pode a verificada extemporaneidade produzir os efeitos pretendidos pela Requerida.

Cumpre decidir:

Resulta dos factos provados que:

- a) o prazo de pagamento da prestação tributária terminou em 21/07/2021 – cfr. ponto 4;
- b) o pedido de revisão da liquidação foi apresentado em 20/08/2021- cfr. ponto 6;
- c) o pedido de revisão apresentado pelo Requerente foi indeferido por despacho de 16/11/2021 – cfr. ponto 7;
- d) o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 12/11/2021 – cfr. ponto 8.

Nos termos do disposto no artigo 10º nº 1 a do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos números 1 e 2 (entretanto revogado) 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.

Por seu turno, prescreve o artigo 102º nº 1 do CPPT:

*“1 - 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) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*

*f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.”*

No caso dos autos, não resultam dúvidas de que a notificação efetuada ao Requerente para exercício do direito de audição prévia não constitui ato impugnável, por não produzir quaisquer efeitos na esfera jurídica do Requerente, dele não resultando qualquer prejuízo direto ou indireto ou qualquer imposição lesiva para o Requerente.

Conforme se defende no Ac. do TCA Norte de 16MAR2018, processo nº 02109/16.0BEPRT, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), “*um ato que se destina a assegurar um direito (neste caso de audiência prévia) - e só um direito sem qualquer imposição - como é o caso, é logicamente incompatível com a possibilidade de se verificar qualquer lesividade nesse ato.*”

Pelo que o Requerente tinha ao seu dispor três hipóteses: (i) impugnação do ato de liquidação de ISV, no prazo de 90 dias contado do termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação; (ii) impugnação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado, no prazo de 90 dias contado da formação da presunção de indeferimento tácito ou (iii) impugnação do ato de indeferimento expresso do pedido de revisão apresentado, no prazo de 90 dias contado da respetiva notificação.

O Requerente, porém, não se socorreu de nenhuma destas hipóteses, tendo, ao invés, optado por impugnar diretamente a notificação para exercício do direito de audição prévia, ato consabidamente inimpugnável.

Creemos, no entanto, que o princípio da justiça fiscal material imporia a convalidação da impugnação apresentada pelo Requerente em impugnação da liquidação de ISV ou do ato de indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão apresentado.

No entanto, tal convalidação não se revela, *in casu*, possível, por extemporaneidade.

Com efeito, não seria possível convolar a impugnação da notificação para exercício do direito de audiência prévia em impugnação do ato de liquidação, por, à data da apresentação da impugnação já se ter esgotado o prazo de 90 dias contado da data do pagamento voluntário da prestação (que, atenta a data do pagamento voluntário da prestação - 21/07/2021 - terminou em 19/10/2021).

Da mesma forma, não seria possível convolar a impugnação da notificação para exercício do direito de audiência prévia em impugnação do ato de indeferimento tácito, já que, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não havia decorrido o prazo legal para decisão do pedido de revisão da liquidação (que, atenta a data da apresentação do pedido de revisão - 20/08/2021 - terminou em 20/12/2021), pelo que não seria possível presumir o indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado.

Por último, também não seria possível convolar a impugnação da notificação para exercício do direito de audiência prévia em impugnação do ato de indeferimento expresso já que este apenas ocorreu em 16/11/2021, isto é, em data posterior à apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

Sendo certo que, ao contrário do defendido pelo Requerente, não tem qualquer acolhimento legal admitir a impugnação de um ato que ainda não foi praticado.

Nem se diga, como faz o Requerente, que tal ato de indeferimento expresso ocorreu em momento anterior ao da notificação da AT da apresentação do pedido arbitral e da constituição do tribunal arbitral, já que, o que releva é a data da prática do ato a impugnar e a data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral. E, no caso, pese embora à data da notificação da AT e da constituição do tribunal arbitral tal ato já tivesse ocorrido, a verdade é que, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral o mesmo não havia ainda sido praticado, não tendo a posterior prática do ato de indeferimento a virtualidade de sanar, como defendido pelo Requerente, a extemporaneidade, por antecipação, do pedido de pronúncia arbitral.

E, ainda que se pudesse defender que a posição processual da AT não foi afetada por esta antecipação, a verdade é que a defesa desta possibilidade representaria uma total subversão das mais elementares regras de direito substantivo, que não poderá este tribunal acolher.

Não representando tal entendimento ou invocação por parte da AT qualquer abuso de direito ou sequer violação do princípio da justiça fiscal material, consagrado no artigo 266º da CRP, que, cremos, impõe justamente o raciocínio oposto.

De tudo quanto ficou exposto, resulta a manifesta extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral apresentado.

Pelo que procede a arguida exceção de caducidade do direito de ação do Requerente, ficando assim prejudicado o conhecimento das demais questões elencadas.

## **VI. DISPOSITIVO:**

Em face do exposto, decide-se:

- a) julgar procedente a exceção de caducidade do direito de ação arbitral e, por via disso,
- b) absolver a Requerida do pedido.

\*\*\*

Fixa-se o valor do processo em € 4.678,93, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*\*\*

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 1 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pelo Requerente, por ser a parte vencida.

Lisboa, 23 de setembro de 2022.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira