

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 803/2024-T

Tema: Regime de Aperfeiçoamento Activo (não apuramento do regime) –
Liquidação de ISV – Veículos de Coleção - Competência do Tribunal Arbitral
em razão da matéria

SUMÁRIO:

- I. De acordo com o disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 257.º do Código Aduaneiro da União [Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho] e no n.º 1 do artigo 174.º do Ato Delegado – Código Aduaneiro da União [Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão], as autoridades aduaneiras devem determinar o período durante o qual deve ser apurado o Regime de Aperfeiçoamento Activo, nos termos do artigo 215.º, devendo ter em conta o tempo necessário para efectuar as operações de aperfeiçoamento e para apurar o regime, podendo as autoridades aduaneiras prorrogar o referido período por um lapso de tempo razoável, mediante apresentação de um pedido devidamente justificado por parte do titular da autorização.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerente – A...

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 02-09-2024, decidiu o seguinte:

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte n.º..., residente na Rua, ..., em Évora ⁽²⁾ (adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 25-06-2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], bem como em conformidade com o previsto no artigo 268.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. O Requerente, “(...) *no âmbito do processo de impugnação judicial iniciado em 08/06/2017, que correu termos na Unidade Orgânica 1 do Tribunal Tributário de Lisboa sob o n.º. de processo 1170/17.4BELRS, tendo por objeto as liquidações oficiosas de ISV com os n.ºs. 2017/..., 2017/... e 2017/..., todas de 14-03-2017, no valor total de € 32.028,95 (...), que lhe foram notificadas através do ofício n.º. ISV-... datado de 2017-09-20 (...), tendo desistido da instância com vista à apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral e a consequente remessa daquele processo para este tribunal arbitral (...)*” veio “(...) *pelo presente formular pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo da alínea a) do n.º. 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) (...)*” porquanto alega que “(...) *deverão ser ou declaradas nulas ou anuladas as liquidações oficiosas de ISV aqui impugnadas, por violação das normas de incidência aplicáveis e por inexistência de fato tributário, com todas as consequências legais daí advenientes incluindo o pagamento de juros indemnizatórios (...)*”.
- 1.3. Para além da prova documental, com o pedido de pronúncia arbitral o Requerente indicou o nome de seis testemunhas.

² Não foi indicada no PPA qualquer morada pelo que foi aqui utilizada a que aparece indicada em diversos documentos anexados ao PPA pelo Requerente, bem como em documentos constantes do processo administrativo anexado pela Requerida.

- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 27-06-2024 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.5. Em 12-08-2024, dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Em 02-09-2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, em 29-08-2024, no sentido de mandar notificar “(...) o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional. Adicionalmente, deverá ser remetido a este Tribunal Arbitral, dentro do prazo de apresentação da Resposta, cópia do processo administrativo, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no nº 5 do artigo 110º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)”.
- 1.8. A Requerida, em 04-10-2024, apresentou a sua Resposta (notificada a 07-10-2024), tendo-se defendido por exceção e por impugnação e concluído que deverá “a) Ser extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência absoluta em razão da matéria; ou, b) Caso assim não se entenda ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente por infundado e não provado”, arrolando uma testemunha.³
- 1.9. Na mesma data, a Requerida anexou ao processo cópia do Processo Administrativo.

³ A Técnica Verificadora da AML, Dra. B..., que elaborou e assinou a Informação nº 140/2016, de 14-09-2026, que foi notificada ao Requerente através do Ofício nº ..., de 15-09-2016 (também da AML), em conformidade com o probatório (vide ponto 5.15. desta decisão arbitral).

- 1.10. Por despacho arbitral de 07-10-2024, foi o Requerente notificado para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 dias, sobre a matéria de excepção, suscitada pela Requerida, na Resposta.
- 1.11. Por requerimento apresentado em 15-10-2024, o Requerente apresentou defesa à matéria de excepção, reiterando o vertido no pedido de pronúncia arbitral e concluindo que deverá “(...) *ser desatendida a excepção de incompetência arguida pela Requerida, prosseguindo os presentes autos e apreciando-se o pedido neles formulado, com todas as consequências legais (...)*”.
- 1.12. Por despacho arbitral de 22-10-2024, foram as ambas as Partes notificadas “(...) *para, no prazo de 5 dias a contar da notificação do presente despacho, informarem se [mantinham] interesse na inquirição das testemunhas por cada uma delas arroladas e, em caso afirmativo, indicar sobre que factos mencionados no pedido [iria] incidir a inquirição das referidas testemunhas*”.
- 1.13. Por requerimento apresentado em 29-10-2024, o Requerente veio manifestar interesse na manutenção da inquirição das testemunhas, tendo substituído o nome de três das seis indicadas no PPA e indicado sobre que factos a inquirição deveria incidir.
- 1.14. Por requerimento apresentado em 31-10-2024, a Requerida veio informar que mantinha o interesse na audição da testemunha arrolada, indicando os factos sobre os quais deveria incidir a inquirição.
- | |
|-----------------|
| 1.1. testemunha |
|-----------------|
- 1.15. Por despacho arbitral de 31-10-2024, foi agendada reunião, nos termos do disposto no artigo 18º do RJAT, para o dia 02-12-2024, pelas 14:30 horas, a realizar nas instalações do CAAD em Lisboa, local onde deveriam comparecer todas as testemunhas arroladas, sendo que os restantes intervenientes na reunião poderiam utilizar meios de comunicação à distância (para o que deveriam contactar o CAAD com antecedência em relação a data da reunião). Adicionalmente, foram as partes ainda informadas que, nesta reunião, proceder-se-ia à inquirição das s e

haveria lugar a alegações orais, sem prejuízo de as Partes acordarem na produção de alegações escritas.

- 1.16. No dia 02-12-2024 realizou-se a reunião para inquirição das testemunhas apresentadas pelas Partes, tendo sido decidido pelo Tribunal Arbitral que o processo prosseguiria com alegações escritas, a apresentar no prazo simultâneo de 15 dias e tendo deliberado que a decisão final seria proferida no dia 24-01-2025.
- 1.17. Por último, o Tribunal Arbitral advertiu ainda o Requerente que, até ao termo do prazo concedido para apresentação de alegações escritas deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD (o que veio a efectuar em 18-12-2024).
- 1.18. O Requerente apresentou alegações em 18-12-2024, concluindo que “(...) *devem ser declaradas nulas ou anuladas as liquidações aqui impugnadas, por vício de violação de lei, tanto formal como material, neste último caso por violação das normas de incidência aplicáveis e por inexistência de fato tributário, com todas as consequências legais daí resultantes (...)*”.
- 1.19. A Requerida apresentou alegações em 18-12-2024, concluindo como na Resposta, no sentido de “(...) *face à exceção invocada, ser a AT absolvida da instância, ou o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente (...)*”.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. O Requerente começa por referir que tendo sido “(...) *notificado do ofício n.º ISV... remetido pela Alfândega Jardim do Tabaco, datado de 14-03-2017 (...), contendo informação sobre as liquidações oficiosas de ISV feitas por aquela alfândega, com os n.ºs.:*

- 2.1.1. 2017/..., relativa ao veículo Chevrolet com o quadro n.º ..., no montante de € 15.664,93;
- 2.1.2. 2017/..., relativa ao veículo Chevrolet com o quadro n.º ..., no montante de € 8.141,04 e,
- 2.1.3. 2017/..., relativa ao veículo Chevrolet com o quadro n.º ..., no montante de € 8.222,98”,

entende que “as liquidações em causa contra a qual o Impugnante formula o presente pedido de tutela de legalidade enfermam de invalidade devido a flagrantes violações de lei, devendo, por conseguinte, ser declaradas nulas ou anuladas com todas as consequências legais daí advenientes”.

- 2.2. Alega o Requerente que “(...) reside na Suíça e é um ávido colecionador de automóveis antigos, dispondo atualmente de uma coleção, hoje praticamente toda localizada no seu país de residência, que chega à centena de veículos antigos”, sendo que “o seu contacto com o nosso país prende-se com a circunstância de (...) aqui dispor de uma propriedade agrícola que frequentemente visita, e pelos círculos sociais que frequenta, entre os quais conta-se a comunidade de automóveis clássicos, onde é por todos reconhecido como um importante colecionador de clássicos da história automóvel (...)”.
- 2.3. Esclarece o Requerente que “os veículos sobre os quais incidiram as liquidações aqui impugnadas fazem parte da sua coleção particular, possuindo maior valor sentimental do que patrimonial” e que, “nessa medida, nunca se destinaram a circular na via pública, mas sim a permanecer em domínio exclusivamente privado”, “pelo que não se destinam – nunca se destinaram – a ser matriculados”.
- 2.4. Com efeito, alega o Requerente que “durante todo o tempo em que os veículos em causa estiveram no território da UE, (i) até hoje não circularam na via pública a não ser transportados através de outros meios de transporte (...), e (ii) quando não estiveram a ser transportados permaneceram sempre em domínio exclusivamente privado”.

- 2.5. Refere ainda o Requerente que “(...) foi titular de autorizações de Aperfeiçoamento Ativo concedidas em procedimento simplificado através dos Documentos Administrativos Únicos n.ºs. 2013PT..., 2013PT... e 2013PT..., processados na Alfândega de Marítima de Lisboa, para as viaturas que respetivamente originaram as liquidações atrás identificadas e aqui impugnadas” e que, “no âmbito do regime do aperfeiçoamento ativo foram entregues para restauro nas instalações da empresa C... Unipessoal Lda (...)” esclarecendo que, “(...) na qualidade de colecionador de automóveis clássicos, (...) celebrou com o Senhor D..., gerente da sociedade C..., contrato verbal de restauro de veículos automóveis, tendo-lhe entregue, em Janeiro de 2014, veículos automóveis de que é proprietário, entre os quais os (...) identificados (...)”.
- 2.6. Alega o Requerente que “após várias prorrogações do prazo de apuramento do regime de aperfeiçoamento ativo, veio a ser determinado pela Alfândega Marítima de Lisboa que o mesmo terminaria em 29/02/2016” sendo que “em 23/02/2016, foram processadas pelo Impugnante as declarações de reexportação após aperfeiçoamento ativo, o que constituiu uma manifestação formal da sua intenção de retirar as mercadorias do território da Comunidade (...) para território Suíço dentro do prazo concedido para o efeito”.
- 2.7. Contudo, segundo refere o Requerente, quando este “(...) procedia à submissão do documento de trânsito (T2) para que os veículos seguissem para o seu destino, a empresa que procedeu à recuperação dos veículos em causa (C...) recusou-se a entregá-los (...)” e, “apesar de conhecer as dificuldades do Impugnante em reaver a posse dos seus veículos para o efeito do apuramento do Aperfeiçoamento Ativo, a Autoridade Tributária e Aduaneira recusou-se a colaborar com o Impugnante, não tendo disponibilizado qualquer solução procedimental e expedientes decorrentes tanto do seu poder de autoridade como do simples bom senso, de maneira a afastar e a suprimir a retenção abusiva dos bens pela sociedade depositária dos mesmos que se opunha a que os mesmos saíssem da sua oficina, condição obviamente necessária para que os mesmos pudessem sair do país (...)”.

- 2.8. Reitera o Requerente que “(...) apesar de (...) ter por diversas vezes manifestado a sua intenção de cumprir escrupulosamente as obrigações decorrentes do regime do Aperfeiçoamento Ativo, a começar pela tempestiva apresentação da declaração de reexportação acima identificada, a Alfandega Marítima de Lisboa exigiu que mesmo assim, o Impugnante retirasse os veículos do território da União, obrigando a que além da garantia já prestada no montante aproximado de € 22.256,66, fosse prestada ainda nova garantia baseada grosso modo num hipotético aumento de valor que ocorreria após o cumprimento das obrigações de reparação da sociedade reparadora (o que nunca aconteceu e não foi demonstrado) no valor de € 91.958,72, quando bem sabia que o Impugnante estava impossibilitado de proceder ao levantamento das viaturas a reexportar uma vez que tinha sido subtraído da posse das mesmas”.
- 2.9. Esclarece o Requerente que “(...) os trabalhos de restauro apresentam significativas diferenças dos trabalhos de simples reparação e manutenção, pois consistem em intervenções que visam salvaguardar a integridade histórica e identidade original dos bens a elas submetidas” porquanto, “enquanto que uma simples reparação basta-se em manter ou melhorar a funcionalidade de bens, sem ter em conta o interesse pela preservação da identidade original dos mesmos, o restauro tem por fim trazer um veículo, tanto quanto possível, de volta ao seu estado original”, “daí que os trabalhos de restauro sejam habitualmente acompanhados de relatórios parcelares que documentem as intervenções realizadas, em cada uma das suas diferentes fases de execução, de modo a garantir a não adulteração das características e genuinidade dos bens sujeitos a recuperação”.
- 2.10. Com efeito, segundo o Requerente, “esta necessidade de garantir a não adulteração das características originárias dos bens sujeitos a recuperação, o elevado valor e profundidade das intervenções realizadas, e a forte suscetibilidade de as mesmas influenciarem fundamentalmente o valor dos bens restaurados, implicam que os trabalhos de restauro sejam habitualmente pagos e os bens levantados apenas após

aquele relatório ser elaborado e fornecido ao titular dos bens em causa” pelo que “(...) foi pagando os trabalhos de restauro dos veículos tendo sempre informado aquela sociedade da essencialidade de a intervenção ser levada a cabo do modo rigoroso e profissional que é exigível (...) de acordo com métodos de restauro apropriados, dela dependendo não apenas os pagamentos parciais que se viessem a revelar exigidos, mas também o pagamento final e o levantamento do automóvel restaurado”.

2.11. Segundo alega o Requerente, *“estranhamente, a C... sempre se negou a fornecer (...) os referidos relatórios parcelares, não obstante diversas vezes instada nesse sentido, as últimas das quais em 28/01/2016 e em 14/04/2016 (...)”*, acrescentando o Requerente que *“(...) os serviços contratados não se desenvolveram como esperado, arrastando-se por mais de dois anos com diversas promessas de conclusão por parte da C... (...)”*.

2.12. Entende o Requerente que o que *“(...) a C... pretendeu foi utilizar [o] (...) aperfeiçoamento ativo como forma de [o] chantagear (...), pretendendo obter um benefício injustificado à custa do aproveitamento desta situação (...)”* mas *“assim que (...) retomou posse dos referidos veículos, estes não se encontravam sequer em condições mecânicas de ser postos a trabalhar, tendo sido transportados de volta para o seu país de matrícula (Suíça)”*.

2.13. Esclarece o Requerente que *“(...) efetuou o pagamento das liquidações em causa (...)”* mas *“(...) fê-lo única e exclusivamente (...) no sentido de afastar a instauração dos processos de natureza coerciva que o não pagamento necessariamente implicaria, afastando também as diligências de cobrança que os mesmos necessariamente implicariam, e a contagem de juros de mora” “e naturalmente, sem prejuízo também do direito de impugnação a que oportunamente lançou mão (...)”*.

2.14. E, segundo alega o Requerente, *“(...) tanto nunca foi intenção do Requerente circular com os mencionados veículos noutra contexto do que aquele a que se refere o artigo 24º nº. 1 do código do ISV (Veículos não destinados a matrícula), ou seja, em circulação ou*

permanência em domínio exclusivamente privado, colecionismo, que mesmo tendo pago aquela liquidação (...), até hoje (...) os mesmos nunca obtiveram qualquer matrícula nacional” “sendo que aquela liquidação e o cumprimento do que por ela imperativamente se determinou não pode evidentemente ser construído ou interpretado como resultado de uma pretensa intenção de introduzir em circulação mercadorias não-UE”.

2.15. Com efeito, “*como por diversas vezes se manifestou à Alfândega Marítima de Lisboa, o que o Requerente pretendeu e pretende é apenas e só pagar as coimas que são eventualmente devidas pela ausência de cumprimento de quaisquer formalidades aduaneiras de trânsito temporário e proceder à transferência dos mesmos veículos de volta para a Suíça, onde reside, onde estes veículos são matriculados, situação que pretende manter”* porquanto “*os veículos em causa: (1) nunca tiveram matrícula portuguesa, (2) nunca se fizeram circular pelas estradas portuguesas, (3) têm matrícula do país de residência do Requerente e (4) este sempre pretendeu [os] transferir para o seu país de origem”.*

2.16. Assim, segundo entende o Requerente, “*não existe qualquer motivo para que (...) se veja obrigado a pagar o tributo habitualmente imposto a todos aqueles que pretendem admitir automóveis à circulação em território nacional, e menos ainda, a com eles circular e promover a sua introdução definitiva no espaço aduaneiro da União”.*

2.17. Reitera o Requerente que “*(...) nunca pretendeu fazer os veículos em causa circular nas estradas portuguesas e por isso nunca requereu nem quis em qualquer momento requerer matrícula portuguesa, não podendo aquela liquidação ser entendida como qualquer introdução forçada daquelas mercadorias no território aduaneiro da União, sob pena de comprimir de forma intolerável o direito a uma tutela efetiva da legalidade dos atos da administração (...)*”.

2.18. Por outro lado, alega o Requerente que se verificou uma “*(...) inaceitável diferença de tratamento (...) em idêntica situação por diferentes serviços periféricos regionais, reveladora da ilegalidade das liquidações impugnadas”* porquanto alega que a Alfândega

Marítima de Lisboa, “(...) não obstante conhecer as circunstâncias que impediram o Impugnante de ter acesso físico às viaturas e de assim executar a sua reexportação (...), recusou-se a aceitar essa situação de impossibilidade do Impugnante, imputando-lhe (...) em claro abuso de direito, as consequências da retenção ilícita exercida pela oficina onde aquelas se encontravam para reparação” quando, “(...) entre as viaturas em aperfeiçoamento ativo inicialmente detetadas pela Alfândega Marítima de Lisboa, existia uma cujo DAU foi processado pela Alfândega de Alverca”, tratando-se “de uma viatura igualmente em aperfeiçoamento ativo, modelo Oldsmobile Jetfire, com o chassis nº...., que esteve retida nas exatas circunstâncias que as viaturas objeto de liquidações de ISV impugnadas nos presentes autos”.

2.19. Segundo alega o Requerente, “(...) contrariamente ao entendimento da Alfândega Marítima de Lisboa, na Alfândega de Alverca entendeu-se que não faria sentido não procurar encontrar, em consonância com o [ora Requerente] (...), uma solução que permitisse criar as condições para a reexportação do veículo”, “reexportação esta que veio finalmente a ter lugar no dia 21/08/2017”.

2.20. Por outro lado, entende o Requerente que “a afetação dos automóveis em causa ao colecionismo, prévia à sua entrada no território da UE” implica que “(...) aqueles veículos são veículos não destinados a matrícula, uma vez que se destinam meramente à atividade de colecionismo integrando a coleção particular do (...)” Requerente e “(...) destinam-se a permanecer em domínio exclusivamente privado, sendo que a maior parte nem estava em condições de operar”.

2.21. Adicionalmente, refere o Requerente que “compra para guardar e enriquecer a sua coleção de automóveis históricos e não tem em vista vir a alienar os veículos atrás identificados” porquanto “o que pretende isso sim, é conservá-los o melhor possível de modo a potenciar tanto quanto a sua longevidade enquanto não se encontra um local onde os mesmos possam ser expostos em benefício exclusivo da cultura e daqueles que, (...), se interessam por estes objetos de arte e engenharia”, “daí que tenha promovido a

sua transferência temporária para Portugal, com a única e exclusiva finalidade de aqui serem armazenados e reparados”.

2.22. Assim, quando à incidência de ISV sobre as referidas viaturas automóveis, cujas liquidações aqui se impugnam, refere o Requerente que “(...) *o campo de incidência de imposto será a situação factual da vida corrente em que (i) um particular (ii) proceda à introdução no consumo (iii) de automóveis tributáveis (iv) que estejam obrigados à matrícula em Portugal*” e, no que diz respeito à exigibilidade do imposto, refere o Requerente que “(...) *o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se como tal o momento do pedido de registo e atribuição de matrícula (dos veículos obrigados à matrícula em Portugal), feito mediante a apresentação dos documentos acima mencionados, habitualmente designados pelas abreviaturas DAV e DCV (...)*”.

2.23. Assim, segundo alega o Requerente, só nos casos em que se verifique “(...) *o conjunto de factos da vida real que obriguem à obtenção da matrícula em Portugal (...) surge a obrigação de proceder à introdução dos veículos no consumo, altura em que o imposto se torna exigível*” situação que, para o Requerente, não se verificou quanto às viaturas que identifica porquanto, “(...) *reportando-nos ao caso concreto sob análise, os veículos (...) a que dizem respeito as liquidações oficiosas de ISV aqui impugnadas (...) integram a atividade de colecionismo do Impugnante, destinando-se a permanecer em domínio exclusivamente privado, sendo ainda que não só nunca circularam na via pública dentro do território da UE a não ser transportados através de outros meios de transporte, como permaneceram, em todas as circunstâncias em que não estiveram a ser transportados, em domínio exclusivamente privado*” concluindo que “*de acordo com a Lei a verificação destes factos (...) constitui razão que dispense a atribuição de matrícula nacional*”.

2.24. E, reitera o Requerente que, “(...) *por se tratarem de objetos de coleção unicamente transferidos para Portugal (...) para aqui serem objeto de intervenções de recuperação e conservação, não constituem veículos obrigados à matrícula em Portugal, pelo que não*

se verifica o facto gerador de imposto” pelo que “a tributação feita sobre factos, rendimentos e património que se encontre fora do campo de aplicação das normas de incidência gera nulidade, ou pelo menos, anulabilidade dos atos de liquidação correspondentes (...).”

- 2.25. Adicionalmente, segundo entende o Requerente, “(...) tal nulidade decorre ainda do disposto no n.º 3 do artigo 103º da CRP, nos termos do qual ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, (...) ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, por ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental (...)”, “(...) invalidades que aqui se invoca para todos os efeitos legais (...)”.
- 2.26. “Mas ainda que se entenda que a permanência de qualquer veículo em território nacional obriga a pagamento de ISV ainda que não esteja obrigado à matrícula em Portugal (nos termos do n.º 1 do artigo 5º e do n.º 1 do artigo 24º do código do ISV), o que obviamente não se concebe nem concede, mas que apenas se representa por mero dever de patrocínio, sempre se dirá que” “(...) aquele facto gerador não se verificou, desde logo porque não foi precedido da notificação prevista no n.º 1 do artigo 22º do código do ISV, não sendo em qualquer caso sequer devida a sua verificação”.
- 2.27. Assim, segundo entende o Requerente, verifica-se a “a nulidade (subsidiariamente, a anulabilidade) da liquidação por violação de lei” decorrente “da proibição da tributação com carácter de sanção e a inconstitucionalidade de norma fiscal indeterminada” porquanto “o facto de não ter sido dado cumprimento ao artigo 24º do código do ISV (ou de ter sido cumprido extemporaneamente) não tem como virtude transformar um facto não tributável em facto tributável, até porque a tributação nunca pode ter carácter sancionatório (...) sob pena de inconstitucionalidade, mas também porque a tributação visa uma situação individual e concreta precisa: a atribuição de matrícula como condição prévia de circulação, e não, como é óbvio, a inobservância de um prazo de 10 dias, o que seria obviamente inconstitucional”.

- 2.28. E, “*por conseguinte, a decisão que integra a liquidação aqui posta em crise viola diretamente a lei, não só porque não pode haver lugar a tributação sem que o facto tributário previsto na parte final do n.º 1 do artigo 5º do código do ISV (tratar-se de veículos obrigados à matrícula em Portugal), se verifique, mas também porque a incidência tributária não pode decorrer da falta de cumprimento de uma obrigação acessória por parte do contribuinte*”.
- 2.29. E, considera o Requerente, que “*(...) ainda que se entendesse que a permanência de veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no presente código constituiria por si só (i) facto tributário incluído em norma de incidência, (ii) facto gerador e (iii) facto gerador de exigibilidade de imposto num só, sempre se dirá que (...)*” “*todas as normas que contrariem (...)*” os “*(...) princípios relevantes em matéria fiscal (...)*” que identifica como sendo “*(...) o da proibição do arbítrio (...), o princípio da legalidade (...), o princípio da proporcionalidade (...) e o da proteção do direito de propriedade (...), (...) são inválidas (...) não podendo ser aplicadas pelos tribunais (...)*”.
- 2.30. Entende ainda o Requerente que, das normas que cita, “*(...) resulta claro que a constituição fiscal formal portuguesa estabelece que no domínio da fiscalidade o princípio da legalidade se concretize também no princípio de reserva absoluta de lei formal, ao exigir não apenas uma lei em sentido formal emanada pela Assembleia da República diretamente ou mediante autorização legislativa expressa ao Governo possa criar impostos e definir ou modificar os seus elementos essenciais, tais como a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, mas também que a lei formal não deva conter apenas o fundamento da conduta da Administração, mas sim todos os elementos que permitam tomar uma decisão no caso concreto (...)*”, pelo que defende que “*(...) a reserva absoluta de lei, [se traduz] no sentido de que a lei deve subtrair à administração ou ao juiz, qualquer margem para integração ou desenvolvimento da disciplina jurídica relativa aos elementos definidores da dívida e dos a ela obrigados (...)*”, daqui resultando “*(...) a inconstitucionalidade material de qualquer norma que atribua à Administração um poder discricionário em matéria fiscal e da indeterminação*

dos pressupostos de tributação a concretizar por aquela, na medida em que excedam um mínimo razoável que não coloque em causa a eficácia da tributação”.

- 2.31. Assim, para o Requerente, *“(…) a interpretação da Autoridade Tributária, segundo a qual a alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do código do ISV, estabelece com facto gerador de imposto qualquer irregularidade no cumprimento de obrigações acessórias, é geradora de ilegalidade abstrata das liquidações impugnadas, não só por implicar violação do princípio da legalidade no seu corolário da tipicidade fechada, como pela utilização da tributação como um instrumento sancionatório, igualmente contrário à lei e proibido pela Constituição” e, “tal ilegalidade abstrata gera também aqui nulidade ou pelo menos anulabilidade, dos atos de liquidação correspondentes, em virtude de se tratarem de atos que criem obrigações pecuniárias não [expressamente] previstas na lei (...) do n.º 2 do artigo 161.º e artigo 163.º n.º 1 do CPA, como ainda se reconduzirem à estatuição do n.º 3 do artigo 103.º da CRP, nos termos do qual ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, (...) ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.*
- 2.32. Segundo alega o Requerente, *“qualquer liquidação deveria ter sido sempre precedida de notificação para suprir a pretensa falta ou provar a causa de dispensa de matrícula, conforme se encontra previsto no n.º 1 do artigo 22.º do código do ISV, o que não aconteceu”.*
- 2.33. Entende ainda o Requerente que se verifica a *“(…) invalidade da liquidação por ausência da fundamentação legalmente exigida da liquidação impugnada”* porquanto *“(…) tanto a liquidação oficiosa como o mapa anexo à mesma são manifestamente insuficientes para dar cumprimento às disposições legais relativas à sua fundamentação legal”* pelo que considera que foram severamente limitados os seus direitos de defesa, *“violação esta que implica necessariamente a invalidade do ato, que aqui se invoca para todos os efeitos legais”.*

2.34. Por último, considera o Requerente que se verifica a “(...) *invalidade da liquidação por preterição de outras formalidades legais: a desconsideração dos meios de prova oferecidos (...) com falta de justificação da sua desconsideração e conseqüente invalidade da liquidação por violação dos princípios do inquisitório e da decisão*” porquanto entende que “(...) *a Administração Tributária devia ter atendido ao alegado (...) no âmbito do procedimento administrativo e, a considerar-se necessário para complemento da prova dos factos alegados, ter realizado as diligências destinadas a concretizar os meios de prova oferecidos pelo Impugnante em sede de audiência prévia*” o que alega não ter acontecido.

2.35. Neste âmbito, entende o Requerente que “*perante a indicação de meios de prova (...), deveria o órgão instrutor ter procedido à sua inquirição ou em alternativa justificar a sua desnecessidade, sob pena de invalidar o procedimento por violação dos princípios do inquisitório e da decisão, e por preterição de formalidade essencial também aqui invocável por força da alínea d) do artigo 99º do CPPT*”.

2.36. Conclui o Requerente o pedido referindo que dado que “(...) *efetuou o pagamento das liquidações em causa (...)*” “(...) *tendo exclusivamente em vista obstar à instauração e ao prosseguimento de diversos processos de execução fiscal por falta de pagamento e (...) à realização de diligências de cobrança do pretense crédito, cuja legalidade aqui coloca em crise*”, assim requerendo que “(...) *mediante o vencimento da presente impugnação e sendo anuladas as liquidações impugnadas, seja reembolsado de todas as quantias por si despendidas no âmbito destas liquidações, acrescidas, (...), dos correspondentes juros indemnizatórios até ao seu integral e efetivo pagamento*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, apresentou defesa por excepção e por impugnação, começando por referir que “*o Requerente vem peticionar a nulidade ou anulação de 3 atos de liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV), (...), efetuados em*

14-03-2017 pela Alfândega do Jardim do Tabaco, decorrentes da regularização da situação fiscal e aduaneira de veículos importados, que entraram em território nacional provenientes de país terceiro”, “requerendo, a final, a restituição dos montantes pagos acrescidos de juros indemnizatórios”.

Da Incompetência Absoluta do Tribunal Arbitral para decidir sobre pretensões relativas a Direitos Aduaneiros e Demais Impostos Indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a Direitos de Importação

- 3.2. Preliminarmente, suscita a Requerida matéria de excepção quanto à incompetência absoluta do Tribunal Arbitral para decidir sobre pretensões relativas a direitos aduaneiros e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, alegando que “(...) *se por um lado no RJAT a competência dos Tribunais Arbitrais é estabelecida nos termos do seu artigo 2.º, n.º 1, por outro, nos termos do artigo 2.º da referida Portaria, a AT exclui daquela delimitação de competência a apreciação das pretensões relativas a determinadas situações, a que não aceitou vincular-se*” porquanto “(...) *o artigo 2.º do RJAT prevê a competência dos tribunais arbitrais, por referência às pretensões que se pretendem ver apreciadas, contemplando, no seu n.º 1, alínea a), a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...), pretensão esta que corresponde à que é deduzida no presente pedido de tribunal arbitral*”.
- 3.3. Contudo, “(...) *o n.º 1 do artigo 4.º do mesmo regime ressalva que a vinculação da administração tributária à Jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende da portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*” sendo que, no entender da Requerida, do objecto da vinculação dos serviços e organismos à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida estão excluídas, nomeadamente, as pretensões relativas a direitos aduaneiros

sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

- 3.4. Segundo entende a Requerida, *“uma vez que, no presente caso, está em causa uma pretensão relativa a ISV na importação, que é um imposto indireto que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação decorrente da sua entrada no território da União, no caso Portugal (...), a matéria está indiscutivelmente excluída da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, (...)”* e *“(...) incluindo-se nessa exclusão, as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, (...)”, “não se inclui, pois, na auto-vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais – apreciações por estes, de pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, como é o caso”*.
- 3.5. Assim, para a Requerida, *“resultando, de forma clara e pacífica, que a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a atos de liquidação de impostos indirectos, (...), que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação”, “(...) verifica-se a incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, exceção dilatória insuprível que determina a absolvição da instância, o que desde já se requer”*.

Defesa por impugnação

- 3.6. No que diz respeito à defesa por impugnação, refere a Requerida, desde logo, que *“dever-se-ão considerar impugnados os factos alegados pelo Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto (...)”*.
- 3.7. Por outro lado, alega a Requerida, *“quanto à fundamentação dos atos de liquidação, a mesma mantém-se nos exatos termos que os sustentaram e deram origem às liquidações oficiosas, que constam do processo administrativo instrutor para onde, desde já, se*

remete”, “realçando-se que as liquidações de ISV surgem no âmbito da regularização aduaneira e fiscal de mercadoria que deu entrada no território da União Europeia e que, por força da atribuição de um regime aduaneiro e fiscal a veículos provenientes de país terceiro, se impunha o cumprimento das normas e disposições aduaneiras em vigor à data dos factos, aplicáveis à situação em concreto”.

- 3.8. Segundo alega a Requerida, “(...) a importação de mercadorias encontra-se sujeita aos procedimentos instituídos no Código Aduaneiro Comunitário (CAC), e as Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), então em vigor, independentemente de haver lugar à liquidação e pagamento de direitos aduaneiros (...), sendo que, além destes, há ainda lugar à tributação em sede de impostos indiretos em função do tipo de mercadoria em causa (IVA, IEC e ISV)”.
- 3.9. Refere a Requerida que, “(...) no caso concreto, constata-se que, relativamente aos veículos em causa, não obstante provenientes de país terceiro, não foram cumpridas as formalidades inerentes ao apuramento do regime aduaneiro - regime de Aperfeiçoamento Ativo (AA) - a que estava sujeita a mercadoria” porquanto, “ocorrendo a falta de apuramento do regime, nomeadamente por não terem sido reexportadas as mercadorias em regime suspensivo, constitui-se uma dívida aduaneira na importação, sendo responsável pelo seu pagamento a pessoa beneficiária do regime”.
- 3.10. Reitera a Requerida que, “no caso concreto, o Requerente confirma que requereu e beneficiou do regime de AA, e que, no fim do prazo fixado, as mercadorias não foram reexportadas, sendo que o facto de a mercadoria (os 3 veículos automóveis) não terem sido reexportados por razões alheias à vontade do operador beneficiário não é causa de inexigibilidade da dívida aduaneira e fiscal constituída”.
- 3.11. E prossegue referindo que “(...), na sequência do não apuramento do regime de AA a que o importador/operador estava obrigado, a Alfândega Marítima de Lisboa procedeu à promoção das liquidações oficiosas resultantes do incumprimento das formalidades e

disposições prescritas na lei, que determinam a constituição de uma dívida aduaneira na importação, relativamente a Direitos e outros impostos indiretos devidos, na aceção do artigo 202.º do mesmo CAC” porquanto, “(...) independentemente de haver lugar ao pagamento de direitos aduaneiros, em função do regime que for atribuído à mercadoria, haverá ainda que proceder à regularização fiscal no caso de se tratar de mercadoria sujeita a outros impostos, no caso impostos indiretos sobre o consumo”.

- 3.12. Assim, segundo entende a Requerida, *“alegando o Requerente que os veículos não se destinam a circular na via pública e que fazem parte da sua coleção, importa referir que, encontrando-se os veículos num regime suspensivo, no caso de AA, para serem restaurados, uma vez terminado o prazo de apuramento do mesmo regime sem que tivessem sido iniciados os procedimentos tendentes à sua regularização/reexportação, considera-se que há introdução irregular no consumo”, “pelo que os atos de liquidação em causa não podem ser considerados ilegais, ao invés do defendido pelo Requerente”.*
- 3.13. E, reitera a Requerida, *“contrariamente ao alegado, não é pelo facto de os veículos estarem fora de circulação e se destinarem a colecionismo, que o importador/operador está dispensado do cumprimento das formalidades a que estava legalmente obrigado”.*
- 3.14. Segundo entende a Requerida, *“(...) se o importador pretendia que os veículos em causa, por motivos de colecionismo ou qualquer outra razão, (...), não se destinassem a obter matrícula nacional, deveria ter apresentado as DAV ao abrigo do artigo 24.º do CISV, no prazo de 10 dias úteis após a entrada dos mesmos em território nacional, independentemente do facto de as mercadorias terem estado em regime de AA para efeitos aduaneiros, ou seja, para efeitos de não sujeição de direitos aduaneiros e outras imposições” e, “(...) mesmo considerando que o regime de AA suspende a cobrança de direitos e demais imposições, a partir do momento em que o regime é autorizado pela AML, a verdade é que, logo após o apuramento do regime, o operador, ora Requerente, nada fez, tendo incumprido a obrigação legal de proceder à regularização aduaneira/fiscal dos veículos e, nessa medida, ocorreu facto gerador de imposto”.*

- 3.15. Prossegue a Requerida, referindo que “(...) a alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV dispõe que a permanência do veículo no território nacional, em violação das obrigações previstas no Código, é também facto gerador do imposto, sem excecionar qualquer tipo de veículo ou destino final”, sendo que o “n.º 4 do mesmo artigo esclarece que, quando à entrada no território nacional os veículos são colocados em regime de suspensão de imposto, considera-se gerado o imposto no momento em que saírem desse regime (regime de suspensão), sendo este o caso dos autos após a decisão de não se ter considerado apurado o regime AA, a que estavam submetidos os 3 veículos automóveis”.
- 3.16. Segundo entende a Requerida, “quando devidamente solicitado, o que o artigo 24.º do CISV permite é que, perante circunstâncias especiais e devidamente justificadas, e enquanto tais circunstâncias se mantiverem, os veículos possam ficar num regime fiscal de veículo não destinado a matrícula” mas “(...) tal regime como (...) resulta desde logo do próprio n.º 4 do artigo 24.º do CISV, não afasta os veículos da exclusão de incidência do imposto, uma vez que, sempre que se pretenda a sua introdução no consumo, os veículos ficam sujeitos a ISV, sendo o imposto determinado em função das taxas em vigor no momento da apresentação da DAV”.
- 3.17. “Finalmente e quanto à alegação de que, tanto a liquidação oficiosa como o mapa anexo à mesma são manifestamente insuficientes para dar cumprimento às disposições relativas à sua fundamentação legal e que, nem a liquidação nem a decisão que a precedeu contêm a indicação e justificação dos factos que concorreram para a fixação da base tributável do imposto e a indicação da base legal das taxas aplicadas ou ainda a base legal de qualquer uma das operações aritméticas utilizadas (...)” entende a Requerida ser de “(...) referir (...) que o ofício ISV-..., de 14-03-2017 da Alfândega do Jardim do Tabaco – de notificação para pagamento - foi remetido ao ora Requerente acompanhado dos mapas, com a descrição dos veículos, e dos montantes de ISV liquidados” sendo ainda de “(...) salientar (...) que as DAV oficiosas contêm a forma de cálculo do ISV liquidado, o qual é do conhecimento do Requerente” pelo que “(...) para o cálculo dos montantes do ISV

apurados, foram tidos em conta os elementos constantes da informação da AML, a qual foi remetida à Alfândega do Jardim do Tabaco para efeitos de notificação da dívida (...)”.

- 3.18. Assim, para a Requerida “(...) *dúvidas não restam de que, tendo o sujeito passivo impugnado as liquidações, fê-lo sabendo bem quais as razões factuais que levaram à liquidação do imposto pela Alfândega do Jardim do Tabaco, pelo que se conclui que, no caso em apreço, a Requerida AT explicou adequadamente as razões factuais e jurídicas que motivaram a decisão*”.
- 3.19. E, “*quanto à afirmação do Requerente de que a tributação não tem nem pode ter carácter de sanção, importa esclarecer que não há confusão possível entre um processo ou procedimento tributário, que pode ou não culminar no pagamento de uma dívida tributária (que resulta da lei, verificados que foram os pressupostos que fizeram nascer a obrigação tributária, que constitui o sujeito na obrigação de pagar um qualquer imposto), com um processo de natureza penal (crime/contraordenacional) no âmbito do qual pode ser aplicada uma sanção pelo incumprimento culposo das formalidades prescritas na lei*”, “*o que, aliás, resulta claro do despacho de arquivamento proferido no âmbito do processo de inquérito n.º .../16...AELSB do DIAP de Évora, quanto a factos referentes a outros veículos do Requerente (objeto de impugnação arbitral no Proc.º 793/2024-T), que, não obstante se ter considerado não existirem indícios suficientes para a prática do crime de que vinha indiciado (...) (o ora Requerente), não afasta a tributação em causa, em face do constatado, tendo, por isso, em conformidade sido remetido o mesmo despacho à AML para conhecimento e promoção da liquidação e cobrança dos direitos aduaneiros e tributos relativamente aos veículos apreendidos nos presentes autos, (...)*”.
- 3.20. “*Concluindo-se, deste modo, que os veículos automóveis, em causa, provenientes de país terceiro, foram irregularmente introduzidos no TAC sem o cumprimento das formalidades inerentes ao regime de aperfeiçoamento ativo para o qual os veículos tinham sido declarados, tendo já decorrido, segundo se retira dos elementos constantes*

do PA, todos os prazos para cumprimento dessas formalidades” “e, não podendo as mercadorias considerar-se sujeitas ao regime suspensivo em questão, foram irregularmente introduzidas no território aduaneiro Comunitário/da União, constituindo-se a dívida em sede de ISV”, “(...) atento todo o exposto, devem impropeder os pedidos formulados, mantendo-se os atos tributários na Ordem Jurídica (...)”.

4. SANEADOR

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Neste âmbito, tendo em consideração que a Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, a exceção da incompetência do Tribunal em razão da matéria, desde já se adianta que se irá considerar a mesma como improcedente na análise que irá ser realizada, preliminarmente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo tendo em conta a sua apresentação no prazo previsto no artigo 268º da Lei nº 82/2023, de 29 de Dezembro.

4.4. Não foram suscitadas quaisquer outras exceções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

5. MATÉRIA DE FACTO

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que 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 matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. 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.

Dos factos provados

- 5.3. O Requerente é um cidadão de nacionalidade portuguesa colecionador de automóveis antigos, possuindo uma vasta coleção, em conformidade com o depoimento efectivo, das testemunhas por si arroladas, prestado na reunião havida a 02-12-2024.
- 5.4. Em 16-10-2013, o Requerente foi titular/beneficiário das Autorizações de Aperfeiçoamento Activo (adiante AA) n.ºs 2013PT..., 2013PT... e 2013PT... relativas a três veículos automóveis (ligeiros de passageiros), proveniente da Suíça (país terceiro), que entraram no território aduaneiro da União Europeia/Território Aduaneiro Comunitário (TAC) em Portugal, e que a seguir se identificam (em conformidade com teor do **Doc. n.º 2** anexado com o pedido):

MARCA	MODELO	QUADRO	COMBUSTÍVEL
Chevrolet	Studebaker President Speedster (1955)	...	Gasolina
	Corvair Spyder Turbo (1963)	...	
	Corvair Spyder Turbo (1963)	...	

- 5.5. As viaturas identificadas no ponto anterior entraram em Portugal, em regime de AA, para trabalhos de restauro, a realizar nas instalações da empresa “C... *Unipessoal, Lda.*”, localizadas na Rua ..., nº ..., ..., em Alcabideche (em conformidade com o alegado em vários documentos anexados ao processo, emitidos quer pelo Requerente, quer pela Requerida).
- 5.6. Após várias prorrogações do prazo limite do regime de AA, para o importador proceder à reexportação destes veículos automóveis, tal prazo foi fixado pela Alfândega Marítima de Lisboa (AML), através do Ofício nº ..., de 30-11-2015, a título final e definitivo, em 29-02-2016 (em conformidade com teor do **Doc. nº 3** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida).
- 5.7. Em 23-02-2016 foram processadas na AML as respectivas Declarações de Reexportação após o regime de AA referentes às autorizações de que a AML foi a instância de controlo, sendo que a correspondência entre as declarações de sujeição a regime e as de reexportação após o mesmo é a seguinte (em conformidade com teor do **Doc. nº 2** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida):

DAU (5100)	Data	DAU (3151)	Data
2013PT <input type="text"/>	16-10-2013	2016PT <input type="text"/>	23-02-2016
2013PT <input type="text"/>	16-10-2013	2016PT <input type="text"/>	23-02-2016
2013PT <input type="text"/>	16-10-2013	2016PT <input type="text"/>	23-02-2016

- 5.8. Na mesma data, foi ainda processada uma Declaração de Reexportação relativa a uma quarta viatura (modelo *Oldsmobile Jetfire* com o chassis nº...), respeitante à DAU 2013PT..., de 12-06-2013), cujo controlo do regime pertencia à Alfândega de Alverca, mas em que a AML estava prevista como estância de apuramento, (em conformidade com teor do **Doc. nº 2** anexado com o pedido e cópia do processo administrativo anexada pela Requerida), que aqui se menciona para efeitos de aferição do regime aplicado/concedido.⁴

⁴ Relativamente a esta viatura, refira-se que não foi liquidado ISV (não estando por isso abrangida no PPA), porquanto o prazo de apuramento referente à autorização de aperfeiçoamento activo que havia sido concedida

- 5.9. Em 29-02-2016 cessou em definitivo o regime de AA, em conformidade com o notificado pela AML (vide ponto 5.6., supra), sem que tenha sido efectuado o apuramento do regime, porquanto as viaturas automóveis acima identificadas não saíram do TAC até àquela data (em conformidade com teor do **Doc. n.º 2** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida).
- 5.10. As viaturas identificadas no ponto 5.4., supra só tiveram autorização da AML para saírem do TAC em 03-03-2016 (em conformidade com teor do **Doc. n.º 2** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida).
- 5.11. O Requerente, através de Despachante Oficial (E...), enviou em 17-03-2016, email à Senhora Diretora da AML, expondo o seguinte (em conformidade com teor do **Doc. n.º 3** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida):

através do DAU identificado foi prorrogado até 31-08-2017, a pedido do Requerente (27-07-2017), de modo a que a viatura pudesse ser reexportada (o que veio a acontecer em 21-08-2017), com fundamento no n.º 1 e 2 do artigo 257.º do Código Aduaneiro da União [Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho] e no n.º 1 do artigo 174.º do Ato Delegado – Código Aduaneiro da União [Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão], em conformidade com teor do **Doc. n.º 9** anexado com o pedido e cópia do processo administrativo anexada pela Requerida).

A este respeito, documenta ainda o Requerente que, para além do acima exposto, já anteriormente tinha havido contactos com a Alfândega de Alverca (em 04-08-2016 e 05-08-2016) no sentido de agilizar o processo de reexportação da referida viatura, tendo em consideração o não apuramento do regime de AA no prazo inicialmente concedido (em conformidade com teor do **Doc. n.º 3** anexado com o pedido e cópia do processo administrativo anexada pela Requerida).

----- Mensagem reencaminhada -----
Assunto: Fwd: Digitalizacao
Data: Thu, 17 Mar 2016 11:25:43 +0000
De: E... <...a@j...pt>
Para: ...@af.gov.pt>

Exma Senhora Directora da Alfândega Marítima de Lisboa
Sra. Dra.

De acordo com o estabelecido no ofício nr. [] de 30-11-2015 e do qual anexo cópia, para os 5 veículos para os quais tinha sido dado o prazo limite para reexportação a data de 29-02-2015, foram processadas as declarações de exportação respectivamente com os números 2016PT , 2013 , 2013 , 2013 e 2013 de 23-02-2016.

Após processamento das declarações de exportação e após ter sido concedida autorização de saída, e quando pretendíamos processar as declarações de transitio T1 em virtude de o transporte já se encontrar marcado, fomos informados que a empresa C... que procedeu à reparação dos veículos não faria a sua entrega sem que o seu proprietário procedesse ao pagamento de uma determinada verba relativa à reparação.

Como é do conhecimento de V. Exa. a reparação destes veículos arrastou-se por vários meses ao ponto de a empresa reparadora só ter dado como concluído o trabalho de reparação no limite da data concedida para se proceder à reexportação dos veículos.

Da conclusão tão rápida dos trabalhos, resulta que o proprietário dos veículos duvide se a reparação fora efectuada nos termos do acordo celebrado, ou se a conclusão tão rápida dos trabalhos se deveu apenas à necessidade de cumprir o prazo concedido para a reexportação, pelo que o proprietário solicitou uma peritagem a efectuar por técnicos das marcas para se certificar de que a recuperação dos veículos foi efectuado em condições.

Caso tal se verifique procederá então regularização do contencioso com a empresa reparadora por forma a que os veículos lhe sejam entregues e os possa transportar com destino à Suíça processando para o efeito as correspondentes declarações de transitio T1.

Tendo já sido solicitada a referida peritagem que esperamos se efectue muito em breve, venho informar V. Exa. da situação e comunicar-lhe que procederemos ao

processamento das declarações de transitio T1 tão urgente quanto possível. Os veículos encontram-se à guarda da empresa C... onde foram reparados.

Com os meus melhores cumprimentos

E...
Responsável do Sector Importação/Exportação Automóvel
...@...pt | www...pt

Type something - **Despachantes Oficiais**
Rua do ... LISBOA
Tel: +351.2... Im: +351.2... x: +351.2...

5.12. O Requerente, através de Despachante Oficial (E...), enviou em 31-08-2016, email à Senhora Directora da AML, com o seguinte teor (em conformidade com teor do **Doc. n° 3** anexado com o pedido):

----- Mensagem reencaminhada -----
Assunto: Declarações reexportação 5 veículos
Data: Wed, 31 Aug 2016 14:27:35 +0100
De: E... <be...@be...pt>
Para: Alfândega Marítima Lisboa <...@at.gov.pt>, /
<...@t.gov.pt>
CC: A... s. s@gmail.com>

Exma Senhora Directora da Alfândega Marítima de Lisboa
Sra. Dra. .

Conforme meu e-mail de 17-03-2016 que reencaminho, e tendo em conta que a empresa C... Unipessoal Lda (na pessoa do Sr. D...) que procedeu à recuperação dos 5 veículos declarados nas declarações de reexportação nele referidas, se recusou a entregá-los ao seu proprietário no sentido de serem processados os correspondentes T2, vem informar V. Exa.:

O Proprietário dos veículos, A... s, teve agora conhecimento que a referida empresa se encontra encerrada, e que foi objecto de uma Acção de Despejo, tendo consequentemente sido agendada para amanhã 5ª feira (01-09-2016) a remoção dos veículos ali parquoados para local que desconhecemos.

Visto que em nosso entender os veículos só poderão dali ser retirados com autorização dessa Alfândega, do facto vimos dar conhecimento a V. Exa. no sentido de serem tomadas as necessárias providências por forma a que seja dada a informação do destino que aquela empresa pretende dar aos veículos.

Tendo em conta que a empresa C... a quem, como acima foi referido, foi movida uma Acção de Despejo por razões que desconhecemos e um processo judicial interposto pelo proprietário dos veículos em resultado da sua recusa na sua entrega para reexportação e se encontra encerrada vem expôr a V. Exa.:

- 1- O proprietário dos veículos, Sr. A... s, teve agora conhecimento pelos antigos empregados da empresa C... que por esta foram dispensados, que os veículos não foram efectivamente reparados nos termos do acordado entre as partes,
- 2- Que eles próprios, poderão proceder a conclusão dos trabalhos de reparação nas instalações da empresa agora constituída F... ; NIF) e sitas em Rua de nº 1 Sintra
- 3- E nesse sentido existir a possibilidade de lhe ser concedido um prazo para a conclusão desses trabalhos após o que os veículos seriam reexportados

Em alternativa e e considerando a hipótese de não ser autorizada a conclusão da reparação dos veículos, o proprietário solicita a V. Exa.:

- Que autorize a imediata reexportação
- Que as declarações de reexportação então processadas sejam aceites para esse efeito
- E nesse sentido lhe seja concedida a correspondente autorização para processamento

da declaração de transito T2,

Tendo em conta o acima exposto solicitamos, com a maior urgência, que nos informe da decisão tomada sobre o assunto em apreço

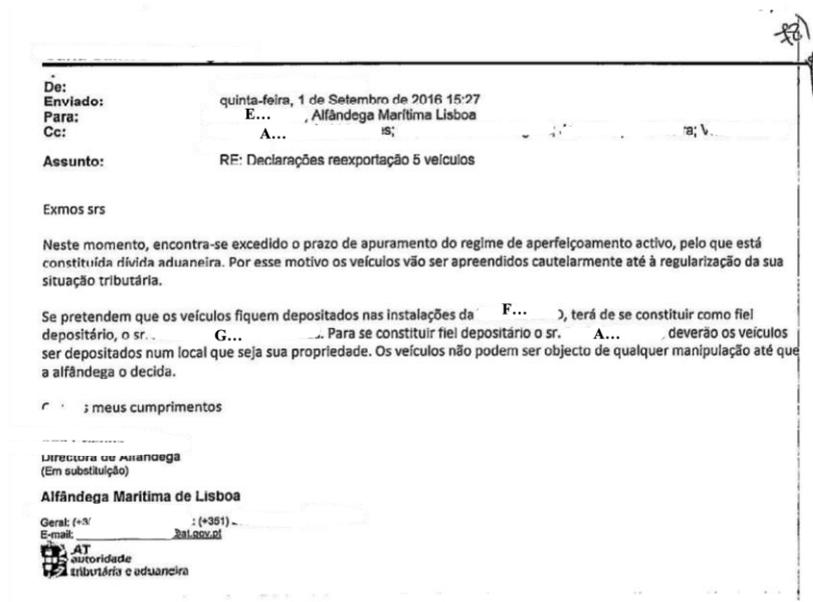
Com os nosso melhores cumprimentos

E...

5.13. Em ambos os emails identificados nos pontos anteriores, o Requerente informou a AML que estava a ter problemas com a empresa que tinha contratado para efectuar trabalhos de restauro nas viaturas identificadas, nomeadamente que os referidos trabalhos se tinham

arrastado por mais tempo do que o inicialmente esperado e não tinham sido efectuados/concluídos e que aquela empresa se estava a recusar entregar as viaturas ao Requerente (encontrando-se encerrada).

- 5.14. Estas razões foram invocadas para demonstrar a impossibilidade, em tempo útil, para concluir o processo de reexportação para a Suíça (dentro do prazo inicialmente previsto e concedido), situação que o Requerente queria resolver porquanto continuava a pretender reenviar os referidos veículos para a Suíça, solicitando à AML as devidas autorizações para o fazer.
- 5.15. Em 01-09-2016, dois funcionários da AML deslocaram-se às instalações da empresa “C..., Unipessoal, Lda.”, tendo efectuado um “Auto de Apreensão” de cinco viaturas automóveis, entre as quais as identificadas no ponto 5.4., supra, com fundamento em “Excesso de prazo de apuramento do regime de aperfeiçoamento activo (...) sem que tenha sido dado um destino aduaneiro aos veículos”, tendo sido nomeado como fiel depositário o Requerente (em conformidade com processo administrativo anexado pela Requerida).
- 5.16. Por email de 01-09-2016, da Senhora Diretora da AML para E... (Despachante Oficial), com conhecimento do Requerente, foi comunicado o seguinte:



5.17. O Requerente, através do Ofício nº ..., de 15-09-2016, da AML, relativamente aos veículos automóveis acima identificados (ponto 5.4., supra), foi notificado da informação que a seguir se reproduz (em conformidade com teor do **Doc. nº 2** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida):

Assunto: NÃO APURAMENTO DO REGIME DE APERFEIÇOAMENTO ATIVO

Na qualidade de titular do regime de aperfeiçoamento activo, informa-se que o mesmo foi considerado não apurado para as seguintes viaturas, objeto de restauro na empresa C... unipessoal Lda, em Rua Alcabideche

DAU	Data	Identificação veículo	Chassis
2013PT	16-10-2013	Chevrolet Corvaire de 1963 Spyder (turbo)	
2013PT	16-10-2013	Chevrolet Corvaire de 1963 Spyder (turbo)	
2013PT	16-10-2013	Studebaker 1955 President Speedster	
2014PT	07-10-2014	Morris Mini Cooper MK II de 1968	

De acordo com o estabelecido no art. 204º do Regulamento (CEE) n.º 2913/ 92 do Conselho, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, considera-se constituída dívida aduaneira e fiscal, com os fundamentos e no montante explicitado na informação 140/2016, cuja cópia se anexa.

É concedido o prazo de 15 dias para, junto desta estância aduaneira, proceder ao pagamento do montante em dívida ou exercer o direito de audição prévia previsto no art. 60º do Decreto-Lei 398/98, que aprovou a Lei Geral Tributária.

O pagamento da dívida apurada, na Tesouraria desta Alfândega, em dia útil das 9h às 16h, deverá ser efetuado em moeda corrente ou através de qualquer outro meio dotado de poder liberatório equivalente. Caso seja utilizado cheque, este deverá ser visado, cruzado e endossado à "Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública".

5

⁵ Nesta notificação estava ainda incluída uma quarta viatura (Morris Mini Cooper MKII de 1968), a qual não faz parte do pedido de pronúncia arbitral.

5.18. No projecto de decisão identificado no ponto anterior, a AML justifica o atraso na autorização de saída do TAC das viaturas acima identificadas (em conformidade com ponto 5.4., supra), nos seguintes termos (em conformidade com teor do *Doc. n.º 2* anexado com o pedido):

A verificação física dos veículos e a necessidade de ser processada uma 2ª versão para as declarações a fim de corrigir erros na versão inicial enviada, implicou que as declarações de reexportação apenas tivessem autorização de saída no dia 03/03/2016, ie, já após o termo do prazo fixado para o apuramento. Como este atraso era em parte imputável à administração, seria relevado se fossem processadas em tempo útil as necessárias declarações de trânsito comunitário externo (T1). Estas declarações eram obrigatórias uma vez que não havia coincidência entre a estância de reexportação (PT000040) e a de saída do território aduaneiro da União (FR004020) e, por se tratar de

autorizações em procedimento simplificado, não estar contemplada a possibilidade de a transferência para a estância de saída se efetuar ao abrigo do regime.

Em 17/03/2016, por intermédio do declarante das referidas declarações de reexportação, veio o titular do regime informar a AML de que não havia processado as declarações de trânsito nem pretendia fazê-lo nos tempos mais próximos, uma vez que se encontrava em litígio com a empresa reparadora e pretendia submeter os veículos a uma peritagem.

O processamento de uma declaração de reexportação é apenas a manifestação de uma intenção de retirar as mercadorias do território aduaneiro da União (TAU). O titular do regime, ao decidir não processar os T1's após essa manifestação feita em data que permitia cumprir o prazo de apuramento fixado, optou por não efetivar essa saída do TAU, ou seja, decidiu propositadamente não apurar o regime de aperfeiçoamento ativo.

Assim, de acordo com o artº 204º do CAC, que determina que é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida, **considera-se constituída dívida aduaneira e fiscal.**

5.19. A AML concluiu a proposta de decisão acima apresentada nos seguintes termos (em conformidade com teor do *Doc. n.º 2* anexado com o pedido):

Face ao exposto, proponho que:

1. Seja comunicada à Alfândega de Alverca a situação do veículo sujeito ao regime pelo DAU 2013PT[] para que possa proceder à regularização da situação aduaneira e fiscal do mesmo;
2. Seja notificado o titular do regime do seu não apuramento e do montante em dívida para que proceda ao pagamento ou, se o entender, exerça o direito de audição prévia previsto no art. 60º do Decreto-Lei 398/98, que aprovou a Lei Geral Tributária;
3. Sejam anuladas as declarações de reexportação processadas, uma vez que ficou provado que nunca houve intenção de retirar as viaturas do TAU em cumprimento das condições fixadas nas autorizações concedidas.

5.20. O Requerente apresentou em 04-10-2016 o seu direito de audição por escrito, nos termos do qual veio referir, em síntese, o seguinte (em conformidade com processo administrativo anexado pela Requerida):

11. O Requerente é titular de autorizações de aperfeiçoamento ativo (AA), concedidas em procedimento simplificado em Documentos Administrativos Únicos (DAU) processados na Alfandega de Alverca, para as viaturas atrás identificadas que foram entregues para restauro nas instalações da empresa

C...

Unipessoal Lda” (adiante abreviadamente designada por C...

), sitas na Rua [redacted], Alcabideche.

12. Após várias prorrogações, foi o Requerente notificado de que o prazo para apuramento do regime terminaria em 29/02/2016.

13. Em 23/02/2016, foram processadas pelo Requerente cinco declarações de reexportação após aperfeiçoamento ativo,

14. quatro das quais referentes às autorizações relativas aos automóveis acima identificados, de que a Alfândega Marítima de Lisboa é estância de controlo,

15. e a quinta respeitante ao veículo Olsmobile Jetfire, com o numero de chassis [redacted], a que se refere o DAU nº. 2013PT [redacted], de 12-06-2013, cujo controlo, de acordo com a informação anexa ao despacho sob resposta, pertence à Alfandega de Alverca, apesar de a Alfândega Marítima de Lisboa ser a sua estância de apuramento.

(...)

26. O Requerente é um colecionador de automóveis antigos.

27. Nessa qualidade celebrou contrato verbal de restauro de diversos veículos automóveis com o Senhor D... [redacted], gerente da sociedade C... [redacted]

7

tendo-lhe entregue, em Janeiro de 2014, os veículos automóveis clássicos acima identificados.

28. Note-se que os trabalhos de restauro têm diferenças significativas de simples trabalhos de reparação e manutenção, uma vez que consistem em intervenções que visam salvaguardar a integridade histórica e identidade original dos bens que delas são objeto.
29. Com efeito, enquanto que uma simples reparação basta-se em manter ou melhorar a funcionalidade de bens, sem ter em conta o interesse pela preservação da identidade original dos mesmos, o restauro tem por fim trazer um veículo, tanto quanto possível, de volta ao seu estado original.
30. Daí que os trabalhos de restauro sejam habitualmente acompanhados de relatórios parcelares que documentem as intervenções realizadas, em cada uma das suas diferentes fases de execução, de modo a garantir a não adulteração das características e genuinidade dos bens sujeitos a recuperação.
31. Esta necessidade de garantir a não adulteração das características originárias dos bens sujeitos a recuperação, o elevado valor e profundidade das intervenções realizadas, e a forte suscetibilidade de as mesmas influenciarem fundamentalmente o valor dos bens restaurados, implicam que os trabalhos de restauro sejam habitualmente pagos e os bens levantados apenas após aquele relatório ser elaborado e fornecido ao titular dos bens em causa.
32. Mesmo assim, o Requerente foi pagando os trabalhos de restauro dos veículos tendo sempre informado aquela sociedade da essencialidade de a

intervenção ser levada a cabo do modo rigoroso e profissional que é exigível em situações como esta, de acordo com métodos de restauro apropriados, dela dependendo não apenas os pagamentos parciais que se viessem a revelar exigidos, mas também o pagamento final e o levantamento do automóvel restaurado.

33. Estranhamente, a [?]Requerente sempre se negou a fornecer ao Requerido os referidos relatórios parcelares, não obstante diversas vezes instada nesse sentido, as últimas das quais em 28/01/2016 e em 14/04/2016, através das cartas que junta como docs. n.ºs. 3 e 4.

34. Acresce que os serviços contratados não se desenvolveram como esperado, arrastando-se por mais de um dois anos com diversas promessas de conclusão por parte da

35. A realidade demonstrada pelos documentos que agora se junta é que, em Dezembro de 2015, existiam ainda diversos trabalhos por realizar, como é patente num dos últimos e-mails trocados (cfr. e-mail de 9/12/2015 aqui junto como doc. n.º 5), onde se utilizam referências tais como: “*a pintura fica concluída até final da próxima semana*”, “*estamos a montar os componentes da carroçaria*” ou “*os bancos vão para o estofador na próxima semana*” o que desde cedo levantou as maiores suspeitas da parte do Requerente.

36. Aliás, na carta remetida pela sociedade ao Requerente no dia 22/02/2016 (que se junta como doc. n.º 6) é referido que “*as viaturas irão estar prontas no próximo dia 29 de Fevereiro, pelo que agradecemos liquidação (...)*”.

37. Como o Requerente não desconhece, o que a pretendeu foi utilizar a *Espada de Dâmoçles* do aperfeiçoamento ativo como forma de chantagear o Requerente, pretendendo obter um benefício injustificado à custa do aproveitamento desta situação.
38. O Requerente não sabe com exatidão que trabalhos foram efetivamente executados nem até que ponto é que os automóveis foram de facto restaurados, quais as intervenções efetivamente realizadas, e se os mesmos foram devidamente executados, ou seja, utilizando processos e intervenções que respeitem as peças, os materiais, e a relevância histórica dos modelos entregues.
39. O Requerente assegura no entanto que nos dias 1 e 2 de Outubro de 2016 será conduzida uma inspeção aos veículos entretanto recuperados da conduzida por um grupo de especialistas independentes.
40. O Requerente espera que essa inspeção confirme aquilo que já teve oportunidade de observar:
- a) que os veículos não só não foram recuperados adequadamente,
 - b) como os trabalhos de recuperação não foram concluídos,
- e ainda que
- c) os mesmos não estão em condições de funcionar e ser operados, como seria de esperar (muito embora se destinem a permanecer em domínio exclusivamente privado).
41. O Requerente dará devido conhecimento à Alfândega Marítima de Lisboa assim que dispuser do relatório da referida inspeção.
42. Não obstante, o Requerente sabe que assim que retomou posse dos referidos veículos, os mesmos não se encontravam sequer em condições mecânicas de ser postos a trabalhar.
43. Ao exposto acresce que os veículos em causa são veículos não destinados a matrícula, uma vez que se destinam a colecionismo e a permanecer em domínio exclusivamente privado.
44. Foram apenas transferidos para Portugal, para aqui serem objeto de intervenções de recuperação e conservação.
45. A Administração Tributária e Aduaneira não cumpriu o disposto no n.º 1 do artigo 22º do código do Imposto Sobre Veículos (ISV), que obriga a notificar o proprietário dos veículos relativamente aos quais se verifique uma irregularidade aí prevista, para proceder à sua regularização.

(...)

5.21. De seguida, no direito de audição o Requerente apresentou os fundamentos de direito que também utilizou neste PPA (em conformidade com processo administrativo anexado pela Requerida).

5.22. Através do Ofício nº ..., de 03-01-2017, da AML, o Requerente foi notificado da decisão final relativa ao apuramento do regime de AA a que tinham sido submetidos os veículos automóveis identificados no ponto 5.4., supra, tendo sido dado conhecimento ao Requerente dos fundamentos, de facto de direito, para efeitos de constituição da dívida aduaneira, nos seguintes termos (em conformidade com teor do *Doc. nº 2* anexado com o pedido):

1. Quanto à constituição de dívida

O senhor como beneficiário do regime por ele solicitado e que consiste num benefício tributário, uma vez que a cobrança das imposições sobre a mercadoria importada (direitos, IVA e ISV) fica suspensa pelo período determinado na autorização, é responsável pelo cumprimento dos requisitos do regime e pelas condições fixadas na autorização, uma das quais é apurar corretamente o regime no prazo legal fixado.

O incumprimento da obrigação de apuramento tem como consequência legal a exigibilidade da dívida que se encontrava suspensa.

Quanto ao teor dos pontos 19 a 20 da resposta, importa frisar que não é a Administração Aduaneira quem está vinculada ao cumprimento das obrigações decorrentes do regime aduaneiro, mas sim o seu beneficiário, o qual tem o dever legal de conhecer as regras relativas ao benefício que solicitou e usufruiu.

Em 23/02/2016, foram processadas em seu nome 5 declarações de reexportação após aperfeiçoamento ativo, que viriam a ter autorização de saída em 03/03/2016. Este atraso resultou da necessidade de verificação física da mercadoria e, sobretudo, de constrangimentos informáticos relacionados com o facto de terem que ser elaboradas propostas de retificação das declarações, após se ter concluído em contacto com a oficina reparadora que não haviam sido declaradas todas as faturas emitidas pelo restauro dos veículos, o que implicava que o valor declarado nas casas 22 e 46 estava incorreto.

Este facto é única e exclusivamente da responsabilidade do senhor uma vez que a oficina prestou toda a colaboração solicitada e enviou prontamente cópia dos documentos em falta.

Se houve falta da AML foi o não ter aplicado coima por errada declaração de valor da mercadoria, o que decidiu por se tratar de mercadoria de reexportação, sujeita a tx de direitos de exportação 0% e por, não obstante o incumprimento das regras de preenchimento do DAU, não ter resultado prejuízo para a União.

O processamento de uma declaração de reexportação é apenas a manifestação de uma intenção de retirar as mercadorias do território aduaneiro da União (TAU). Só é eficaz na ordem jurídica se for

acompanhada da saída efetiva dos veículos do território nacional (princípio da prevalência da substância sobre a forma).

De facto após a concessão da autorização de saída pela administração aduaneira, a legislação comunitária fixa um prazo até ao qual as mercadorias terão de sair do TAU, sob pena da declaração aduaneira ser invalidada (vide artigos 792A e 796 E n°5 das DAC).

Nos termos do disposto no artigo 251° n° 2 b) e n° 3 das DACAC, a declaração de exportação é anulada quando as mercadorias não abandonarem o território aduaneiro da comunidade. A atuação da administração, anulação das declarações aduaneiras respetivas, encontra-se pois vinculada ao cumprimento dos normativos comunitários vigentes, pelo que a declaração aduaneira foi invalidada.

Quanto à emissão de um documento de trânsito, estipula igualmente a legislação comunitária que as mercadorias de terceiros países só podem circular entre dois pontos do território aduaneiro da União ao abrigo do regime de trânsito comunitário externo (T1), pelo que deveriam ter sido processadas as necessárias declarações, obrigatórias uma vez que não havia coincidência entre a estância de reexportação e a de saída do TAU.

Ao optar por não o fazer, o titular sabia que não existia nenhum documento aduaneiro válido que titulasse a saída das viaturas da oficina e a sua circulação até à estância de saída do TAU. Ou seja, as viaturas não podiam sair das instalações da

No que concerne ao ponto 21 da resposta, frisa-se que a AML, em cumprimento da legislação aduaneira, não podia em Março retirar os veículos do local autorizado onde se encontravam, sem documento aduaneiro de transporte válido. Seria claramente um abuso de autoridade da Administração Aduaneira impor resolução de conflitos negociais entre particulares, papel que só compete aos próprios ou às instâncias judiciais.

Também não compete à Administração substituir-se aos administrados no cumprimento dos seus deveres legais. Sendo que o ónus de cumprir com as regras do regime aduaneiro e dar um destino à mercadoria recai sobre o operador, não cabendo à Administração substituir-se ao mesmo.

Mais se adita que o operador contratou um representante aduaneiro, despachante oficial, que conhece claramente a legislação aduaneira e como tal, as alternativas possíveis de regularizar a situação dos veículos, e no entanto nada foi feito.

A tal acresce a circunstância de o operador, ao contrário do que a legislação impõe, não se ter dirigido à alfândega solicitando formalmente qualquer esclarecimento ou provando oficialmente a existência de um litígio, pelo não impendia sobre a administração qualquer obrigação de agir. Ressalve-se que até hoje não foi mostrada a esta administração qualquer peça processual oficial que prove a existência de um litígio judicial ou penal entre as partes.

Se existissem declarações de trânsito emitidas, seria obrigação da AML intervir no sentido de fazer cumprir as normas da União, o que fez quando em 31 de Agosto foi informada de que os veículos seriam retirados do local autorizado onde se encontravam, tendo procedido à sua apreensão em 1 de Setembro e nomeando o seu proprietário como fiel depositário.

Quanto ao ponto 39, mais uma vez se demonstra um total desrespeito pela legislação em vigor, uma vez que a efetivação de tal peritagem a veículos que se encontram apreendidos, depende da autorização aduaneira, como está claramente notificado ao fiel depositário no auto respetivo (deveres do depositário). Ressalve-se ainda que até à data, nada nos foi comunicado sobre o resultado de tal peritagem.

Quanto ao ponto 45, informa-se que o artigo 22° do CISV não se aplica ao caso concreto, abrangendo apenas situações em que os veículos são detetados em circulação, o que não foi o caso.

Compete à autoridade aduaneira cumprir e fazer cumprir a legislação aduaneira em vigor na União. E, no estrito cumprimento dessa obrigação, considerando a data do não apuramento do regime, aplicar o disposto no artº 204º do CAC que determina que é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida.

De acordo com o artº 4º do CAC, temos que:

- **Dívida aduaneira:** a obrigação de uma pessoa pagar os direitos de importação que se aplicam a uma determinada mercadoria ao abrigo das disposições comunitárias em vigor.
- **Direitos de importação:** os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente previstos na importação de mercadorias.
- **Devedor:** qualquer pessoa responsável pelo pagamento de uma dívida aduaneira.

Assim, o não apuramento do regime de aperfeiçoamento ativo implica que se proceda à sua introdução em livre prática e consumo, vulgo importação, da mercadoria.

O CIVA, no seu artº 1º, determina que estão sujeitas a IVA as importações de bens (destinem-se ou não a venda).

O artº 2º estabelece que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens, clarificando o conceito no artº 5º, onde define Importação como a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros e ressalva que, sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob um regime suspensivo, a importação só se verifica quando forem introduzidos no consumo.

Em suma, foi constituída dívida aduaneira e fiscal, sendo o devedor o titular do regime, ou seja, o senhor

A...

2. Quanto à incidência do ISV

Esta alfândega não é competente para a liquidação e cobrança do ISV, cabendo-lhe apenas apresentar uma proposta de liquidação à Alfândega do Jardim do Tabaco, estância com competência para o efeito na área de Lisboa, pelo que em nosso entender, os argumentos em questão devem ser-lhe dirigidos.

No entanto sempre diremos que, em nosso entender, o operador faz uma leitura errada das normas de incidência. De facto os veículos em questão, inserem-se no âmbito de incidência do imposto, sendo que o artigo 2º do CISV não excluiu os veículos que não se destinam a matrícula.

Por outro lado, a artigo 5º do CISV utiliza a expressão "que estejam obrigados à matriculação", mas esta ocorrência não é o único facto gerador referenciado na legislação.

De facto a alínea d) do nº 2 do artigo citado, estipula que a permanência do veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no Código é também facto gerador do imposto, sem excepcionar qualquer tipo de veículo ou destino final.

Nos termos do nº 4, do mesmo artigo, quando à entrada do território nacional os veículos são colocados em regime de suspensão de imposto, considera-se gerado o imposto no momento em que saírem desse regime.

Nos termos do artigo 20º do CISV, os particulares são obrigados a apresentar as DAV 20 dias após a entrada dos veículos no território nacional ou 20 dias após a ocorrência do facto gerador nos termos da al. b) do nº 2 do CISV.

Uma vez que o operador não apresentou qualquer prova relativa ao destino dos veículos, não pode ser ponderada a alegação de que os mesmos se destinam a coleção não estando portanto sujeitos a matrícula. Mas por cautela vamos assumir que, de facto assim é. Ora, nos termos do disposto no artigo 24º do CISV, assistia ao requerente um prazo de 10 dias para ter apresentado a DAV e DCV, prazo esse que não foi cumprido.

Assim sendo, uma vez não apurado o regime suspensivo que é o aperfeiçoamento ativo, os veículos ficam em situação não suspensiva, iniciando-se a contagem do prazo para a apresentação e regularização da respetiva situação fiscal.

A omissão do operador, fazendo ultrapassar os prazos de permanência dos veículos em território nacional fora de um regime aduaneiro suspensivo, sem ter apresentado a respetiva declaração, constitui facto gerador do ISV.

Nas suas alegações o operador confunde incidência objetiva do imposto – todos os veículos – com facto gerador: o destino dos veículos, pretendendo demonstrar que só os veículos destinados a matrícula estão sujeitos a imposto e fazendo tábua rasa dos restantes factos geradores previstos no artigo 5º do CISV, entre os quais se conta o incumprimento das obrigações declarativas.

Encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade, agiu corretamente ao invalidar a declaração de reexportação e a apreender os veículos quando, passado o prazo, a respetiva situação aduaneira e fiscal não foi regularizada.

Quanto à inclusão do ISV na base tributável do IVA, tal decorre da aplicação do artº 17º do CIVA que determina que o valor tributável dos bens importados tem por base o valor aduaneiro, ao qual é adicionado os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos em virtude da importação.

Da conjugação do disposto no artº 3º, nº2 e artº 5º nºs 1 e 4 do CISV, conclui-se que após término da sujeição ao regime suspensivo de aperfeiçoamento ativo e consequente importação, ainda que de forma irregular, se tornou implicitamente devido o ISV e, conseqüentemente, o IVA sobre o ISV.

Não pretendendo a AML que se cobre nem mais nem menos do que o legalmente devido, e tendo sido alertada de que, não obstante o simulador de ISV disponível no site da AT estar estruturado de modo a escolher inicialmente o tipo de veículo (ligeiro passageiros, mercadorias, etc) e posteriormente as características do mesmo (tipo de combustível, data da 1ª matrícula, etc), a opção de tributação para veículos fabricados antes de 1970 estar no tipo de veículo e não nas suas características, procedeu-se a novo cálculo do montante de ISV, à taxa em vigor naquela data, tendo-se obtido os seguintes valores:

(...) ⁶

5.23. Assim, no que diz respeito ao ISV, foi referido pela AML que não tendo sido apurado o regime suspensivo de AA, os 3 veículos ficaram em situação não suspensiva iniciando-se a contagem do prazo para regularização da respetiva situação fiscal, concluindo que “(...) após ponderação dos argumentos expendidos pelo operador, mantêm-se as conclusões relativas à constituição da dívida aduaneira e fiscal. (...)” (em conformidade com teor do **Doc. nº 2** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida).

5.24. A AML por se declarar sem competência para proceder à liquidação e cobrança do ISV que entendeu como devido (porquanto entendeu que tendo o Requerente ultrapassado o prazo de permanência dos veículos em território nacional fora de um regime aduaneiro

⁶ Não se transcreveram aqui as propostas de ISV a enviar à Alfândega do Jardim do Tabaco, nem as considerações quanto à alegada dívida aduaneira por esta não ser objecto do pedido.

suspensivo, sem que tenha sido apresentada a respectiva declaração aduaneira, se verificou o facto gerador daquele imposto), remeteu o processo à Alfândega do Jardim do Tabaco (entidade que considerou competente em matéria de liquidação de ISV) para efeitos de liquidação e cobrança deste imposto (em conformidade com teor do **Doc. n.º 2** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida).

5.25. Através do Ofício n.º ..., de 14-03-2017, da Alfândega do Jardim do Tabaco, o Requerente foi notificado das seguintes liquidações oficiosas de ISV (montante em Euros) (em conformidade com teor do **Doc. n.º 1** anexado com o pedido e processo administrativo anexada pela Requerida):

MODELO/QUADRO	DAV		LIQUIDAÇÃO		MONTANTE ISV
	Nº	DATA	Nº	DATA	
Chevrolet Studebaker President Speedster (1955) - 7167047	2017/...	07-03-2017	2017/...	14-03-2017	15.664,93
Chevrolet Corvair Spyder Turbo (1963) - 30967W271705	2017/...	07-03-2017	2017/...	08-03-2027	8.141,04
Chevrolet Corvair Spyder Turbo (1963) - 30967W268903	2017/...	07-03-2017	2017/...	07-03-2017	8.222,98
TOTAL					32.028,95

5.26. De acordo com a notificação identificada no ponto anterior, e no que às liquidações de ISV diz respeito, foi ainda referido o seguinte (em conformidade com teor do **Doc. n.º 1** anexado com o pedido):

As liquidações efectuadas decorrem do despacho da Sr^a Directora da Alfândega Marítima de Lisboa (AML) Dr^a [redacted] de 01-03-2017, exarado na informação nº MARITIMA/49/2017, com os fundamentos referidos no ofício nº [redacted] de 03-01-2017 daquela Alfândega remetido ao mandatário judicial de V. Exa, que se dão aqui por reproduzidos e foram efectuadas na alfândega do Jardim do Tabaco uma vez que o Sistema de Fiscalidade Automóvel, que permite a liquidação do Imposto sobre Veículos, não se encontra instalado naquela alfândega.

Mais se informa V. Exa que :

- Nos termos do artigo 5º, nº 1 da Lei nº 22-A/2007 de 29 de Junho, constitui facto gerador de imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal.

- Determina o nº 4 do mesmo preceito que, quando à entrada em território nacional, os veículos tributáveis forem colocados em regime de suspensão de imposto, considera-se gerado o imposto no momento em que se produza a sua saída desse regime,

- Tendo as viaturas deixado de estar sujeitas a um regime suspensivo em 29/02/16, foram consideradas as tabelas em vigor à data, de acordo com a Lei nº 82-D/2014, de 31 de Dezembro, uma vez que a Lei 7-A/2016, de 30 de Março respeitante ao OE para 2016 apenas entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

00.010.01 - Os veículos supra referidos foram matriculados pela primeira vez antes de 1970, pelo que é aplicável a taxa intermédia de 95% do imposto resultante da Tabela B aos veículos fabricados antes de 1970, aos

quais independentemente da sua proveniência ou origem, é aplicável a tabela D, a que se refere o nº 1 do artigo 11º da Lei nº 22-A/2007 de 29 de Junho.

O pagamento deve efectuar-se na Tesouraria da Alfândega do Jardim do Tabaco, em moeda corrente, por multibanco ou cheque visado emitido à ordem da Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública ou IGCP, E.P.E., conforme Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho, entre as 9h e as 12h ou entre as 14h e as 16h, de 2.ª a 6.ª Feira.

Informo ainda que, findo o prazo previsto nesta notificação, sem que se tenha efectuado o pagamento ou o veículo em causa tenha sido abandonado a favor da Fazenda Nacional, será extraída certidão de dívida a remeter ao serviço de finanças competente, para efeitos de cobrança coerciva, em conformidade com o estipulado no art. 27.º, n.º 2 do CISV.

7

5.27. A data limite para proceder ao pagamento das liquidações de ISV identificadas no ponto 5.25., supra era 08-05-2017 (em conformidade com a cópia do auto de notícia incluída no processo administrativo anexado pela Requerida).

5.28. Na sequência do não pagamento do montante de ISV identificado no ponto 5.25., supra, foram instaurados ao Requerente, em 22-05-2017, pelo Serviço de Finanças de Évora, três processos executivos (nº ...2017..., o nº ...2017... e o nº ...2017...), em conformidade com teor do **Doc. nº 1** anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida.

5.29. O Requerente apresentou, em 08-06-2017, processo de impugnação judicial das liquidações acima identificadas, junto do Tribunal Tributário de Lisboa, em que foi

⁷ Aqui não se transcreveram os mecanismos de reacção às liquidações, que também foram indicados na referida notificação, porque inútil para esta decisão.

impugnada a Alfândega Marítima de Lisboa (e Outros), processo que correu termos na Unidade Orgânica 3 daquele Tribunal, sob o n.º de processo 1170/17.4BELRS (em conformidade com teor do **Doc. n.º 1** anexado com o pedido).

- 5.30. Foram apresentadas evidências de divergências entre o Requerente e a empresa que este contratou para proceder aos restauros nas viaturas identificadas no ponto 5.4., supra (“C..., *Unipessoal, Lda.*”), nomeadamente, quanto à calendarização da execução dos trabalhos de restauro nas referidas viaturas, correcta e efectiva execução dos referidos trabalhos de restauro, bem como quanto a alegados atrasos nos respectivos pagamentos, evidenciados com a junção de cópias de cartas e emails, quer emitidos pelo Requerente (em 28-01-2016 e 14-04-2016), quer pela Empresa contratada (em 09-12-2015 e 22-02-2016) (em conformidade com o teor dos **Doc. n.º 4, 5, 6 e 7** anexados com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida).
- 5.31. A empresa identificada no ponto anterior instaurou acção especial de injunção ao Requerente [pedindo a condenação deste na quantia de EUR 11.795,00, acrescida de juros e de EUR 500,00, a título de outras quantias, o que o Requerente contestou alegando não serem devidos tendo em consideração o cumprimento defeituoso da empreitada contratada], que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa Oeste – Juízo Local Cível de Cascais – Juiz 3, sob o n.º .-../16....YIPRT, tendo sido julgada improcedente e, em consequência, o Requerente (naquela acção, Réu) absolvido do pedido (em 27-11-2017) (em conformidade com teor do **Doc. n.º 8** anexado com o pedido).⁸
- 5.32. A empresa identificada no ponto 5.5., supra instaurou acção especial de injunção ao Requerente [pedindo a condenação deste na quantia de EUR 13.900,00, acrescida de juros no montante de EUR 144,17 e de EUR 500,00, a título de outras quantias, o que o Requerente contestou alegando não serem devidos tendo em consideração o cumprimento defeituoso da empreitada contratada], que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca

⁸ A sentença proferida neste processo transitou em julgado em 12-01-2018 (em conformidade com teor do **Doc. n.º 8** anexado com o pedido).

de Lisboa Oeste – Juízo Local Cível de Cascais – Juiz 4, sob o nº .../16...YIPRT, tendo sido julgada improcedente e, em consequência, o Requerente (naquela acção, Réu) absolvido do pedido (em 15-12-2017) (em conformidade com teor do **Doc. nº 8** anexado com o pedido).

5.33. A empresa identificada no ponto 5.5., supra instaurou acção especial para cumprimento de obrigações contra o Requerente [pedindo a condenação deste na quantia de EUR 14.739,90, relativos ao capital alegadamente em dívida (EUR 14.297,00) e juros de mora vencidos até à data da propositura da acção (o remanescente), pedindo ainda juros de mora vincendos desde essa data até efectivo pagamento, o que o Requerente contestou pondo em causa a prestação dos serviços nos moldes referidos, a boa execução dos serviços e o valor pedido pelo pagamento dos mesmos], que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa Oeste – Juízo Local Cível de Cascais – Juiz 2, sob o nº .../16...YIPRT, tendo sido julgada improcedente por não provada e, em consequência, o Requerente (naquela acção, Réu) absolvido do pedido (em 12-10-2018) (em conformidade com teor do **Doc. nº 8** anexado com o pedido).⁹

5.34. O Requerente, em 03-04-2019, efectuou o pagamento da totalidade das liquidações (“*Quantia Exequenda*”) acima identificadas, no âmbito de processo de execução fiscal (nº ...2017...), no total de EUR 32.028,95 e “*Acrecidos*” no total de EUR 3.577,24 (em conformidade com teor do **Doc. nº 1** anexado com o pedido).

5.35. O Requerente apresentou, em 25-06-2024, pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD, na sequência da desistência da instância apresentada pelo Requerente (conforme certidão emitida automaticamente em 07-06-2024), efectuada ao abrigo do disposto no artigo 268º da Lei nº 82/2023, de 29 de Dezembro, no âmbito do processo de impugnação judicial

⁹ Note-se que este processo aparentemente diz respeito aos serviços conexos com uma viatura que não esta abrangida no PPA (marca Mini Morris / modelo Cooper 1000) mas, nos factos dados como provados (em conformidade com o **Doc. nº 8** anexado com o pedido) há referência a uma viatura Chevrolet Corvair Spyder que é uma das abrangidas neste PPA.

identificado no ponto 5.29., supra (em conformidade com teor do *Doc. n.º 1* anexado com o pedido).

Motivação quanto à matéria de facto

5.36. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo).

Dos factos não provados

5.37. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. Nos autos, o Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral para efeitos de impugnação das liquidações de ISV, que identifica, porquanto alega que *“as liquidações em causa (...) enfermam de invalidade devido a flagrantes violações de lei devendo, por conseguinte, ser declaradas nulas ou anuladas com todas as consequências legais daí advenientes”*.

6.2. A Requerida, na Resposta, apresentou defesa por excepção e por impugnação, concluindo que deverá *“a) Ser extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da excepção da incompetência absoluta em razão da matéria; ou, b) Caso assim não se entenda ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente por infundado e não provado”*.

Matéria de exceção suscitada pela Requerida

- 6.3. Preliminarmente à apreciação do mérito do pedido importa apreciar a matéria de exceção suscitada pela Requerida, relativa à alegada incompetência do Tribunal em razão da matéria, que é de conhecimento prioritário [artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT].

Exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria

- 6.4. A Requerida, na sua Resposta, suscitou a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria porquanto alega que “(...) *se por um lado no RJAT a competência dos Tribunais Arbitrais é estabelecida nos termos do seu artigo 2.º, n.º 1, por outro, nos termos do artigo 2.º da (...) Portaria, a AT exclui daquela delimitação de competência a apreciação das pretensões relativas a determinadas situações, a que não aceitou vincular-se*” porquanto “(...) *o artigo 2.º do RJAT prevê a competência dos tribunais arbitrais, por referência às pretensões que se pretendem ver apreciadas, contemplando, no seu n.º 1, alínea a), a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...), pretensão esta que corresponde à que é deduzida no presente pedido de tribunal arbitral*”.
- 6.5. Contudo, prossegue a Requerida, “(...) *o n.º 1 do artigo 4.º do mesmo regime ressalva que a vinculação da administração tributária à Jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende da portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*” sendo que, no entender da Requerida, “*do objecto da vinculação dos serviços e organismos à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD (...) estão excluídas, nomeadamente, as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação*”.

- 6.6. Assim, segundo entende a Requerida, *“uma vez que, no presente caso, está em causa uma pretensão relativa a ISV na importação, que é um imposto indireto que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação decorrente da sua entrada no território da União, no caso Portugal (...), a matéria está indiscutivelmente excluída da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, (...)” e “(...) incluindo-se nessa exclusão, as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, (...)”, “não se inclui, pois, na auto-vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais – apreciações por estes, de pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, como é o caso”.*
- 6.7. Assim, para a Requerida, *“resultando, de forma clara e pacífica, que a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a atos de liquidação de impostos indirectos, como o que está em causa nos presentes autos, que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação”, “(...) verifica-se a incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, exceção dilatória insuprível que determina a absolvição da instância, o que desde já se requer”.*
- 6.8. O Requerente, na resposta à excepção da alegada incompetência do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida veio, em síntese, referir que *“do teor literal das normas invocadas pela Requerida não decorre o resultado por ela pretendido com a invocação da exceção aqui sujeita a contraditório”* porquanto *“(...) para que as matérias relativas a impostos indirectos estejam, ao abrigo do citado normativo da Portaria de vinculação (...), excluídas da competência do tribunal arbitral, é necessário, (...), que estejamos perante uma ação de impugnação cuja pretensão esteja relacionada com direitos aduaneiros sobre a importação, e impostos que incidam sobre mercadorias sujeitas àqueles direitos. Seja porque a pretensão envolva ambos, ou porque a pretensão impugnatória fiscal se relacione com aqueles direitos aduaneiros sobre a importação.*

Neste caso nenhuma delas ocorre: primeiro, porque aqui não se impugnam quaisquer direitos, que para o Requerente nunca estiveram nem estão em causa, e nem se encontram devidos. Com efeito, o que o Requerente aqui impugna (...) é única e exclusivamente o Imposto Sobre Veículos liquidado ao Requerente, quanto a objetos pertencentes à sua coleção pessoal (...), que nunca circularam na via pública em território nacional, e nunca foram, nem serão, objeto de colocação em livre prática ou de introdução no consumo. E não estão aqui em questão direitos porque não poderiam de todo o modo estar, pois não houve lugar à introdução em livre prática (...), tendo os bens em causa sido transportados de volta para o seu país de matrícula (...). Ainda que assim se não entenda, e além de não existir qualquer pretensão relativa a direitos aduaneiros, a pretensão deduzida nos presentes autos é, (...), totalmente alheia, tanto a direitos aduaneiros, como a quaisquer normas com eles relacionadas”.

6.9. Adicionalmente, refere o Requerente que “(...) a principal razão de ser da exclusão da arbitrabilidade das pretensões relativas a direitos aduaneiros e aos demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, é a submissão destes direitos e impostos indiretos a regras comunitárias uniformes de aplicação direta que não podem ser afastadas por regulamentação divergente dos Estados-Membros. E, neste caso, não pode existir qualquer situação de divergência e incompatibilidade da legislação interna com a legislação da União, passíveis de originar incumprimento por parte do Estado português pela sua violação, já que os automóveis em causa foram transportados de volta ao seu país de matrícula, pondo-se fim à sua permanência temporária no nosso país sem a liquidação de quaisquer direitos, não estando por isso em causa qualquer ISV pela importação, mas antes o ISV pela circulação, motivado por uma presunção de que os automóveis em causa se destinavam a ser matriculados e a circular na via pública. (...) E (...), os veículos a que se referem as liquidações impugnadas não estão obrigados e não se destinam a ser matriculados”.

6.10. Assim, conclui o Requerente que “(...) sem prejuízo de se impugnarem todas as demais alegações invocadas pela Requerida, [deve] ser desatendida a exceção de incompetência

arguida pela Requerida, prosseguindo os presentes autos e apreciando-se o pedido neles formulado, com todas as consequências legais (...)”.

- 6.11. Cumpre, assim, analisar a eventual procedência/improcedência da exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, suscitada pela Requerida, para apreciar o mérito do pedido arbitral, mas adianta-se desde já que entende este Tribunal Arbitral que a mesma improcede, tendo em consideração os argumentos que, a seguir, se apresentam.
- 6.12. Com efeito, a competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2º do RJAT e, ao que ao caso interessa, compreende a apreciação de pretensões que visem a “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos (...)” (sublinhado nosso).
- 6.13. O artigo 4º, nº 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.
- 6.14. O diploma que, em execução do preceito referido no ponto anterior, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, que no seu n.º 2, sob a epígrafe “*Objeto de vinculação*”, e com a alteração resultante da Portaria nº 287/2019, de 3 de Setembro (no que ao caso interessa), dispõe o seguinte:
- “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes: (...); c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos*

indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; (...)
(sublinhado nosso).¹⁰

- 6.15. Com efeito, a referida Portaria nº 112-A/2011 fixa um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral, mas tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais, podendo estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.¹¹
- 6.16. Assim, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: (i) refere-se a pretensões “*relativas a impostos*”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos Tribunais Arbitrais e (ii) a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária.
- 6.17. Neste âmbito, recorde-se que o pedido arbitral apresentado pelo Requerente diz respeito ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de ISV (que a própria Requerida distingue da “*dívida aduaneira*”) que incidiram sobre três veículos automóveis de que era proprietário, porquanto entende que as mesmas “*(...) enfermam de invalidade devido a*

¹⁰ Note-se que, a referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira (aqui designada por Requerida).

¹¹ A este propósito, o acórdão proferido no Processo nº 48/2012-T, de 06-07-2012, depois seguido por diversos outros arestos, consignou que “*a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT]. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral*”.

flagrantes violações de lei devendo, por conseguinte, ser declaradas nulas ou anuladas com todas as consequências legais daí advenientes”.

- 6.18. Neste âmbito, refira-se desde logo a Lei nº 22-A/2007, de 29-06-2007, que procedeu à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos (ISV) e o Código do Imposto Único de Circulação (IUC) e abolindo, em simultâneo, o Imposto Automóvel (IA), o Imposto Municipal sobre Veículos (ISV), o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, esclarece no nº 1 do artigo 2º que “*a competência relativa à administração do imposto sobre veículos, abreviadamente designado por ISV, e do imposto único de circulação, abreviadamente designado por IUC, cabe à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo [DGAIEC] e à Direcção-Geral dos Impostos [DGCI], respectivamente*” sendo ambas designadas, desde 01-01-2012, por Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), em resultado da fusão da DGAIEC, da DGCI e da DGITA.
- 6.19. Assim, o pedido formulado pelo Requerente tem por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos (ISV) cuja administração é da responsabilidade da Autoridade Tributária [de acordo com o nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, e não excepcionada em nenhuma das alíneas do nº 2 da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março [nomeadamente na alínea c) (“*pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação*)”], pelo que terá assim de se concluir que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária, nele se incluindo o ISV, não assistindo razão à Requerida quando refere que “*(...) no presente caso, [estando] em causa uma pretensão relativa a ISV na importação (...), a matéria está indiscutivelmente excluída da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, (...)*”.
- 6.20. Por outro lado, refira-se que, no caso em análise, a questão de fundo prende-se com uma das consequências do alegado não apuramento do regime de AA, que a Requerida entende

ter dado origem à constituição de dívida aduaneira e dívida fiscal e, em consequência, às respectivas liquidações (as aduaneiras liquidadas pela AML, aqui não impugnadas e as relativas ao ISV liquidadas pela Alfândega do Jardim do Tabaco, objecto deste PPA).

6.21. Nestes termos, face ao acima exposto, considera-se que o Tribunal Arbitral à competente para conhecer das pretensões do Requerente quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das três liquidações de ISV identificadas no processo improcedendo, em consequência, a alegada excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida para apreciar o PPA.

6.22. Improcedendo a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, suscitada pela Requerida, será agora o momento de analisar o mérito do pedido, ou seja, se os actos de liquidação de ISV identificados enfermam ou não de ilegalidade.

6.23. Para o efeito, será importante analisar e decidir a qual das Partes assiste razão:

6.23.1. Se ao Requerente quando refere, em síntese, que “(...) *foi titular de autorizações de Aperfeiçoamento Ativo concedidas em procedimento simplificado através dos Documentos Administrativos Únicos (...), processados na Alfândega de Marítima de Lisboa, para as viaturas que respetivamente originaram as liquidações (...) identificadas e (...) impugnadas*” sendo que, “*no âmbito do regime do aperfeiçoamento ativo foram entregues para restauro (...)*” com o propósito de serem reexportadas após aperfeiçoamento activo, ou seja, de serem reenviadas para território Suíço, alegando o Requerente que nunca foi sua intenção circular com os mencionados veículos noutra contexto do que aquele a que se refere o artigo 24º n.º 1 do código do ISV (veículos não destinados a matrícula), ou seja, em circulação ou permanência em domínio exclusivamente privado dado tratarem-se de bens de coleção, “(...) *sendo que a maior parte nem estava em condições de operar*”. Ou seja, alega o Requerente que “*não existe qualquer motivo para que (...) se veja obrigado a pagar o tributo habitualmente*

imposto a todos aqueles que pretendem admitir automóveis à circulação em território nacional, e menos ainda, a com eles circular e promover a sua introdução definitiva no espaço aduaneiro da União” ou,

- 6.23.2. Se à Requerida, quando alega que “(...) *na sequência do não apuramento do regime de AA a que o importador/operador estava obrigado, a Alfândega Marítima de Lisboa procedeu à promoção das liquidações oficiosas resultantes do incumprimento das formalidades e disposições prescritas na lei, que determinam a constituição de uma dívida aduaneira na importação, relativamente a Direitos e outros impostos indiretos devidos (...)*” porquanto, “(...) *independentemente de haver lugar ao pagamento de direitos aduaneiros, em função do regime que for atribuído à mercadoria, haverá ainda que proceder à regularização fiscal no caso de se tratar de mercadoria sujeita a outros impostos, no caso impostos indiretos sobre o consumo*” e, “*contrariamente ao alegado, não é pelo facto de os veículos estarem fora de circulação e se destinarem a colecionismo, que o importador/operador está dispensado do cumprimento das formalidades a que estava legalmente obrigado*”. Assim, “(...) *as liquidações de ISV surgem no âmbito da regularização aduaneira e fiscal de mercadoria que deu entrada no território da União Europeia e que, por força da atribuição de um regime aduaneiro e fiscal a veículos provenientes de país terceiro, se impunha o cumprimento das normas e disposições aduaneiras em vigor à data dos factos, aplicáveis à situação em concreto*”. Nestes termos, “(...) *encontrando-se os veículos num regime suspensivo, no caso de AA, para serem restaurados, uma vez terminado o prazo de apuramento do mesmo regime sem que tivessem sido iniciados os procedimentos tendentes à sua regularização/reexportação, considera-se que há introdução irregular no consumo*”, “*pelo que os atos de liquidação em causa não podem ser considerados ilegais, ao invés do defendido pelo Requerente*” (sublinhado nosso).

- 6.24. Para efeitos da decisão, a questão a que importa responder é a de saber se as liquidações de ISV impugnadas não deveriam ter sido emitidas, tendo por base o normativo aplicável.
- 6.25. Preliminarmente, importa analisar o *Regime do Aperfeiçoamento Activo* e as suas consequências, dado ter sido o não apuramento deste regime que determinou, no entender da Requerida, a incidência de ISV sobre as viaturas que tinham estado abrangidas pelo referido regime de suspensão.

Regime do Aperfeiçoamento Activo (AA)

- 6.26. De acordo com o disposto no artigo 256º do Código Aduaneiro da União (CAU) [Regulamento (UE) nº 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de Outubro de 2013], “1. *Sem prejuízo do artigo 223º, ao abrigo do regime de aperfeiçoamento ativo as mercadorias não-UE podem ser utilizadas no território aduaneiro da União para uma ou várias operações de aperfeiçoamento sem que sejam sujeitas a: a) Direitos de importação; b) Outras imposições previstas noutras disposições em vigor aplicáveis; c) Medidas de política comercial, na medida em que estas não proibam a entrada das mercadorias no território aduaneiro da União ou a sua saída desse território. 2. O regime de aperfeiçoamento ativo só pode ser utilizado em casos que não sejam a reparação e inutilização se as mercadorias sujeitas ao regime puderem ser identificadas nos produtos transformados, sem prejuízo da utilização de acessórios de produção. No caso referido no artigo 223.º, o regime pode ser utilizado se for possível verificar a observância das condições estabelecidas para mercadorias equivalentes. 3. Além dos casos referidos nos n.ºs 1 e 2, o regime de aperfeiçoamento ativo pode ainda ser utilizado para: a) Mercadorias que devam ser submetidas a operações destinadas a assegurar a respetiva conformidade com os requisitos técnicos para a sua introdução em livre prática; b) Mercadorias que devam ser submetidas a manipulações usuais nos termos do artigo 220º”.*

6.27. Nos termos do disposto no artigo 257º do CAU, “1. As autoridades aduaneiras devem determinar o período durante o qual deve ser apurado o regime de aperfeiçoamento ativo, nos termos do artigo 215.º. Esse período começa a correr na data em que as mercadorias não-UE são sujeitas ao regime, devendo ter em conta o tempo necessário para efetuar as operações de aperfeiçoamento e para apurar o regime. 2. As autoridades aduaneiras podem prorrogar o período especificado no n.º 1 por um lapso de tempo razoável, mediante apresentação de um pedido devidamente justificado por parte do titular da autorização. A autorização pode especificar que os períodos que tenham início no decurso de um mês, de um trimestre ou de um semestre civil terminam no último dia de um mês, trimestre ou semestre civil posterior, respetivamente. 3. No caso de exportação antecipada nos termos do artigo 223.º, n.º 2, alínea c), a autorização deve especificar o período durante o qual as mercadorias não-UE devem ser declaradas para o regime de aperfeiçoamento ativo, tendo em conta o tempo necessário para o abastecimento e o transporte para o território da União. O período referido no primeiro parágrafo é fixado em meses, não devendo exceder seis meses. Esse período começa a correr na data de aceitação da declaração de exportação dos produtos transformados obtidos a partir das mercadorias equivalentes correspondentes. 4. A pedido do titular da autorização, o período de seis meses referido no n.º 3 pode ser alargado mesmo após a sua expiração, desde que o período total não exceda 12 meses” (sublinhado nosso).¹²

6.28. No caso, e de acordo com o alegado pelo Requerente e considerado como provado, as viaturas identificadas entraram em Portugal sob o regime suspensivo de aperfeiçoamento activo (AA) para nelas ser realizados trabalhos de restauro (ponto 5.4. e 5.5., supra) mas, devido a atrasos na realização dos mesmos e divergências quanto aos pagamentos, entre o Requerente e a empresa que foi contratada para efectuar os referidos trabalhos (pontos 5.5. e 5.30., supra), o Requerente não pôde efectuar o apuramento do regime de AA dentro

¹² Foi exactamente esta possibilidade de prorrogar o prazo do regime de AA que a Alfândega de Alverca utilizou relativamente a uma viatura não abrangida neste PPA (porquanto não se verificou, como já referido, qualquer liquidação), mas referida no ponto 5.8., supra, e respectiva nota (4), e não foi utilizada pela AML.

do prazo que lhe foi concedido para o efeito pela AML, ou seja, até 29-02-2016 (ponto 5.6. a 5.9., supra).

6.29. Contudo, o Requerente, quer em 17-03-2016, quer em 31-08-2016, informou a Requerida (AML) das dificuldades que estava a encontrar para conseguir efectuar o apuramento do regime de AA e reexportar as viaturas, porquanto os trabalhos de restauro contratados à empresa “C..., Unipessoal, Lda.”, não estavam a ser atempadamente realizados e esta não estava a possibilitar o acesso às viaturas, com fundamento em alegadas dívidas (pontos 5.11. e 5.12., supra).¹³

6.30. Assim, o Requerente com as informações prestadas, bem como com os argumentos (no mesmo sentido) apresentados, quer em sede de direito de audição ao projecto de não apuramento do regime de AA notificado pela AML (vide ponto 5.20., supra), quer na impugnação judicial apresentada (ponto 5.29., supra), quer com o pedido de pronúncia arbitral, pretendia que fossem atendidos os motivos invocados para que houvesse uma prorrogação (ou mais uma) do prazo da autorização de aperfeiçoamento activo anteriormente concedido através das respectivas DAU, ao abrigo do previsto no n.º 1 e 2 do artigo 257.º do CAU [Regulamento (EU) n.º 952/2013 do parlamento Europeu e do Conselho] e do disposto no n.º 1 do artigo 174.º do Acto Delegado – Código Aduaneiro da União [Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão], de modo a que as viaturas em restauro pudessem vir a ser, regularmente, reexportadas sem consequências aduaneiras e fiscais.

6.31. Com feito, o procedimento que o Requerente pretendia ter obtido por parte da AML relativamente às três viaturas identificadas neste processo (que deram origem às liquidações de ISV aqui impugnadas) era que tivesse sido adoptado o mesmo entendimento e procedimento que foi adoptado pela Alfândega de Alverca (relativamente

¹³ O que determinou, em conformidade com o probatório, que a empresa identificada tenha instaurado diversas acções judiciais contra o Requerente, pedindo a condenação deste em pagamento de determinadas quantias, alegadamente em dívida, tendo o Requerente sido, em todas, absolvido do pedido (pontos 5.31. a 5.33., supra).

à viatura modelo “*Oldsmobile Jetfire*”, descrita no ponto 5.8., supra e nota 4 ao referido ponto), sem ter posto em causa o princípio da legalidade a que a Requerida se encontra vinculada, ou seja, que tivesse sido concedida uma prorrogação do prazo da autorização de AA, nos termos descritos no ponto anterior, porquanto as viaturas em restauro destinavam-se a ser reexportadas e não a ser introduzidas em livre prática e consumo, sendo que a pretendida e justificada prorrogação teria afastado, desde logo, a consequência decorrente do entendimento apresentado pela Requerida, em sede de ISV, que “(...) a alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV dispõe que a permanência do veículo no território nacional, em violação das obrigações previstas no Código, é também facto gerador do imposto, sem excecionar qualquer tipo de veículo ou destino final”, porquanto “(...) quando à entrada no território nacional os veículos são colocados em regime de suspensão de imposto, considera-se gerado o imposto no momento em que saírem desse regime (regime de suspensão), sendo este o caso dos autos após a decisão de não se ter considerado apurado o regime AA, a que estavam submetidos os 3 veículos automóveis”.

6.32. Mas, como o anteriormente descrito não aconteceu, e a AML não concedeu ao Requerente mais nenhuma prorrogação relativa ao prazo de autorização de AA (ainda que o Requerente tenha mantido, como provado, a AML devidamente informada do que se estava a passar com as viaturas em trabalhos de restauro e o quanto estes estavam a “atrasar” os procedimentos no âmbito do regime de AA), entendeu a AML que foi constituída dívida aduaneira e fiscal, decorrente do não apuramento do regime de AA (no prazo definitivo, intransigentemente concedido pela AML e, no que ao caso aqui interessa, entende a AML ter sido gerada uma dívida de ISV que se traduziu nas três liquidações deste imposto (liquidadas pela Alfândega do Jardim do Tabaco), que o Requerente aqui impugna (porquanto entende que os veículos em causa não se destinavam a ser matriculados, dado que se tratavam de veículos de coleção, não se destinando a circular na via pública, nem sequer a permanecerem em Portugal).

6.33. A Requerida, como sintetizado no ponto 3. desta decisão arbitral, veio referir na Resposta que “(...) não é pelo facto de os veículos estarem fora de circulação e se destinarem a

coleccionismo, que o importador/operador está dispensado do cumprimento das formalidades a que estava legalmente obrigado” porquanto alega que “(...) se o importador pretendia que os veículos em causa, por motivos de coleccionismo ou qualquer outra razão, como, por exemplo, restauro, não se destinassem a obter matrícula nacional, deveria ter apresentado as DAV ao abrigo do artigo 24.º do CISV, no prazo de 10 dias úteis após a entrada dos mesmos em território nacional (...)” e, “(...) mesmo considerando que o regime de AA suspende a cobrança de direitos e demais imposições, a partir do momento em que o regime é autorizado pela AML, a verdade é que, logo após o apuramento do regime, o operador, ora Requerente, nada fez, tendo incumprido a obrigação legal de proceder à regularização aduaneira/fiscal dos veículos e, nessa medida, ocorreu facto gerador de imposto”.

6.34. Por outro lado, refere ainda a Requerida que “(...) a alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV dispõe que a permanência do veículo no território nacional, em violação das obrigações previstas no Código, é também facto gerador do imposto, sem excecionar qualquer tipo de veículo ou destino final” sendo que, “quando devidamente solicitado, o que o artigo 24.º do CISV permite é que, perante circunstâncias especiais e devidamente justificadas, e enquanto tais circunstâncias se mantiverem, os veículos possam ficar num regime fiscal de veículo não destinado a matrícula” mas “(...) tal regime como (...) resulta desde logo do próprio n.º 4 do artigo 24.º do CISV, não afasta os veículos da exclusão de incidência do imposto, uma vez que, sempre que se pretenda a sua introdução no consumo, os veículos ficam sujeitos a ISV, sendo o imposto determinado em função das taxas em vigor no momento da apresentação da DAV”.

6.35. Assim, é agora pertinente analisar também as regras de incidência presentes no Código do ISV para aferir da razoabilidade dos argumentos apresentados por cada uma das Partes.

Regime de ISV

6.36. O artigo 1º do Código do ISV, à data a que se reportam as liquidações aqui impugnadas (Março de 2017), referia que “o imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária” sendo que, nos termos do disposto no artigo 2º, nº 1 daquele Código, estão sujeitos a imposto as viaturas aí elencados [“a) automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas; b) automóveis ligeiros de utilização mista, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga; c) automóveis ligeiros de mercadorias, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, que se destinem ao transporte de carga, de caixa aberta, fechada ou sem caixa; d) automóveis de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor; e) autocaravanas, considerando-se como tais os automóveis construídos de modo a incluir um espaço residencial que contenha, pelo menos, bancos e mesa, espaço para dormir, que possa ser convertido a partir dos bancos, equipamento de cozinha e instalações para acondicionamento de víveres; f) motociclos, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada”] (sublinhado nosso).

6.37. Por outro lado, nos termos do nº 2 do artigo 2º do mesmo Código, “estão excluídos da incidência do imposto os seguintes veículos: a) veículos não motorizados, bem como os veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis; b) ambulâncias, considerando-se como tais os automóveis destinados ao transporte de pessoas doentes ou feridas dotados de equipamentos especiais para tal fim, bem como os veículos dedicados ao transporte de doentes, nos termos regulamentados; c) automóveis

ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, sem caixa ou de caixa fechada que não apresentem cabina integrada na carroçaria, com peso bruto de 3500 kg, sem tração às quatro rodas (entretanto revogada pela Lei n.º 21/2021 de 20 de Abril); d) (Revogada pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro)”.

6.38. Nos termos do referido no artigo 24 do Código do ISV, “1 - Os veículos que entrem em território nacional e não se destinem a ser matriculados, por se destinarem a desmantelamento, circulação ou permanência em domínio exclusivamente privado, colecionismo ou qualquer outra razão que dispense a atribuição de matrícula nacional devem, no prazo de 10 dias úteis após a entrada em território nacional, ser objecto de apresentação simultânea de DAV e de DCV, juntando-se para o efeito os documentos originais do veículo, a reter pelas alfândegas para posterior envio ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., ou aos serviços competentes em matéria de transportes terrestres, no caso das regiões autónomas. 2 - Os veículos destinados a desmantelamento devem ser reconduzidos diretamente para os centros credenciados para o efeito, ficando os seus proprietários ou legítimos detentores obrigados a enviar às entidades referidas no número anterior, no prazo de 30 dias, o certificado de destruição do veículo. 3 - Sempre que se pretenda alterar o destino fiscal do veículo com vista à sua reexportação ou reexportação, deve o respectivo proprietário solicitar à alfândega competente a autorização para saída do veículo do território nacional, com 10 dias de antecedência. 4 - Sempre que se pretenda proceder à introdução do veículo no consumo, o imposto é determinado em função das taxas em vigor no momento da apresentação originária da DAV e da DCV, tomando-se em consideração os anos de uso que o veículo possuísse àquela data.” (sublinhado nosso).

6.39. No que diz respeito à incidência subjetiva, de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do ISV, em vigor à data a que se reportam as liquidações (Março de 2017), “são sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares, tal como definidos pelo presente código, que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de

quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos” referindo-se no nº 2 que “são ainda sujeitos passivos do imposto as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo os veículos tributáveis.”.

6.40. Quanto ao facto gerador do ISV, nos termos do artigo 5º do Código deste imposto, “1 – Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal. 2 – Constitui ainda facto gerador do imposto: a) a atribuição de matrícula definitiva após o cancelamento voluntário da matrícula nacional feito com reembolso de imposto ou qualquer outra vantagem fiscal; b) a transformação de veículo que implique a sua reclassificação fiscal numa categoria a que corresponda uma taxa de imposto mais elevada ou a sua inclusão na incidência do imposto, a mudança de chassis ou a alteração do motor de que resulte um aumento de cilindrada ou das emissões de dióxido de carbono ou partículas; c) a cessação ou violação dos pressupostos da isenção de imposto ou o incumprimento dos condicionalismos que lhe estejam associados; d) a permanência do veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no presente código” (sublinhado nosso).

6.41. Nos termos do disposto no nº 3 do referido artigo 5º, “para efeitos do presente código entende-se por: a) «admissão», a entrada de um veículo originário ou em livre prática noutra Estado-membro da União Europeia em território nacional; b) «importação», a entrada de um veículo originário de país terceiro em território nacional. 4 – Sem prejuízo das obrigações declarativas previstas nos artigos 18.º e 19.º, quando, à entrada em território nacional, os veículos tributáveis forem colocados em regime de suspensão de imposto, considera-se gerado o imposto no momento em que se produza a sua saída desse regime” (sublinhado nosso).

6.42. Quanto à exigibilidade do imposto, de acordo com o disposto no artigo 6º do Código do ISV, “1 – Nos casos mencionados no n.º 1 do artigo anterior, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada: a) No momento

da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos; b) No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos ou declaração complementar de veículos pelos particulares. 2 - Nos casos mencionados no n.º 2 do artigo anterior considera-se verificada a introdução no consumo no momento da ocorrência do facto gerador do imposto ou, sendo este indeterminável, no momento da respectiva constatação. 3 - A taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível” (sublinhado nosso).

6.43. Estabelece o artigo 26º do Código do ISV que “*na falta ou atraso de liquidação imputável ao sujeito passivo ou no caso de erro, omissão, falta ou qualquer outra irregularidade que prejudique a cobrança do imposto, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo liquida-o oficiosamente com base nos elementos de que disponha, notificando o sujeito passivo para, no prazo de 10 dias úteis, proceder ao respectivo pagamento”* sendo que, de acordo com o disposto no artigo 28º, nº 1 do Código do ISV, “*em caso de erro na liquidação ou de duplicação da colecta, devidamente comprovados, há lugar ao reembolso do imposto nos termos genericamente previstos pela lei tributária.”*”.

6.44. Para efeitos de análise, refira-se preliminarmente que “*a interpretação das normas de incidência do ISV, tem de ser feita em conjugação com a interpretação das normas do CE, designadamente com a norma prevista artigo 106.º nº 2 do CE que prevê que os automóveis ligeiros ou pesados, incluem-se, segundo a sua utilização, nos seguintes tipos: a) De passageiros - os veículos que se destinam ao transporte de pessoas; b) De mercadorias - os veículos que se destinam ao transporte de carga. O nº 3 da norma prevê que os automóveis de passageiros e de mercadorias que se destinam ao desempenho de função diferente do normal transporte de passageiros ou de mercadorias são considerados especiais, tomando a designação a fixar em regulamento, de acordo com o fim a que se destinam” (sublinhado nosso).¹⁴*

¹⁴ Neste sentido, vide decisão arbitral nº 700/2019-T, de 13-07-2020, que aqui se acompanha, com as necessárias adaptações.

- 6.45. Assim, pode dizer-se que quando se destinem “ao desempenho de função diferente do normal transporte de passageiros ou de mercadorias”, devem os veículos automóveis ser considerados veículos especiais de acordo com o fim a que se destinam (nos termos do disposto no referido artigo 106.º, n.º 3 do Código de Estrada).
- 6.46. Assim, também no mesmo sentido, deve ser interpretado o disposto no artigo 2.º do Código do ISV (norma de incidência objetiva do ISV) que prevê, no que ao caso interessa, que estejam “(...) sujeitos ao imposto os (...) automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas; (...)”.
- 6.47. Uma leitura do disposto no artigo 2.º do Código do ISV determina que estão abrangidos pelo âmbito de aplicação objetivo deste Código, os veículos automóveis que se destinem ao (i) ao transporte de pessoas; (ii) ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga; (iii) ao transporte de carga, de caixa aberta, fechada ou sem caixa; iv) fins a que também se destinam os veículos previstos nas alíneas (d) a (f) do artigo 2.º do CISV, sendo que, a exclusões do n.º 2 do artigo 2.º aplicam-se a situações específicas, como os veículos não motorizados ou elétricos ou as ambulâncias, sendo estas últimas definidas também em função do fim a que se destinam (“destinados ao transporte de pessoas doentes ou feridas dotados de equipamentos especiais para tal fim”).
- 6.48. Assim, e como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do P 700/2019-T, de 13-07-2020, com as necessárias adaptações, “resulta claramente que uma interpretação do disposto no artigo 2.º do CISV em conjugação com o artigo 106.º do CE, que os veículos que estão abrangidos pelo âmbito de incidência objetivo do ISV (artigo 2.º), são os veículos destinados ao normal transporte de passageiros ou de mercadorias, ficando de fora do âmbito de incidência da norma os veículos qualificados como “veículos especiais”, por se destinarem a fim distinto do normal transporte de passageiros ou de

mercadorias. Esta é a leitura que resulta expressamente da letra do artigo 2.º do CISV, cujo sentido tem de ser analisado em conjugação com o disposto no artigo 106.º do CE, para que se obtenha uma interpretação que respeite a unidade do sistema jurídico (vide artigo 9.º do Código Civil). Esta interpretação é reforçada pelo disposto no artigo 24.º do CISV (...) ao referir que “os veículos que entrem em território nacional e não se destinem a ser matriculados, por se destinarem a desmantelamento, circulação ou permanência em domínio exclusivamente privado, coleccionismo ou qualquer outra razão que dispense a atribuição de matrícula nacional (...)” (sublinhado nosso).

6.49. Neste âmbito, os veículos que se “destinem ao desmantelamento, circulação ou permanência em domínio exclusivamente privado, coleccionismo ou qualquer outra razão que dispense a atribuição de matrícula nacional são veículos que não se destinam ao normal transporte de passageiros ou de mercadorias, e exclusivamente por esse motivo, não cabem no âmbito da norma de incidência objetiva do ISV (artigo 2.º). O que significa que o artigo 24.º do CISV não alarga (nem reduz) o âmbito da incidência do ISV, uma vez que é o próprio artigo 2.º que afasta os veículos que não se destinam ao normal transporte de passageiros e mercadorias (...)” (sublinhado nosso).

6.50. Com efeito, os veículos que se destinem ao coleccionismo por não se destinarem a circular na via pública nas mesmas condições que os veículos que se destinam ao normal transporte de passageiros ou de mercadorias estão dispensados de atribuição de matrícula nacional, não estando, por isso, sujeitos às regras incluídas no regime jurídico de aprovação e atribuição de matrícula e, conseqüentemente, sujeitos a ISV (não obstante a necessidade de terem de ser observadas algumas formalidades).

6.51. Ora, uma vez que os veículos que se destinam ao coleccionismo estão afastados da norma de incidência objectiva prevista no disposto no artigo 2º do Código do ISV, por não se destinarem ao normal transporte de passageiros ou de mercadorias (conforme exposto supra), não há-que atribuir relevância ao acto de atribuição de matrícula (nos termos do Decreto-Lei nº 180/2014, de 24-12), enquanto acto gerador do imposto, nos termos e para

os efeitos do disposto no artigo 5º do Código do ISV que acaba por os ressaltar ao referir no seu nº 1 que “*constitui facto gerador do imposto (...) [a] admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal*” (sublinhado nosso)

- 6.52. Assim, neste âmbito, considerando-se que são tributáveis em território nacional os veículos automóveis que se enquadrem no disposto no artigo 2º do CISV (norma de incidência objectiva), o que não é o caso dos veículos de que se destinem ao colecionismo, de acordo com o disposto no artigo 24º daquele Código, verificando-se que o critério determinante da incidência do ISV, nos termos do disposto no artigo 2º do CISV, é o destino do veículo automóvel.
- 6.53. E, estando dispensados de atribuição de matrícula, os veículos afectos ao colecionismo, ficam de fora a previsão do artigo 5º, nº 1 do Código do ISV, situação que a própria Requerida elenca na notificação para pagamento que enviou ao Requerente (Ofício nº..., de 14-03-2017, junto com o PPA como **Doc. nº 1**).
- 6.54. Assim, estando afastada a incidência do ISV dos veículos de coleção, não poderia a Requerida ter liquidado o imposto com fundamento no não apuramento do regime de AA, referindo a Requerida que “*(...) a alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do CISV dispõe que a permanência do veículo no território nacional, em violação das obrigações previstas no Código, é também facto gerador do imposto, sem excepcionar qualquer tipo de veículo ou destino final*”, porquanto o facto gerador só pode acontecer relativamente a viaturas que estejam objectivamente abrangidas pela incidência de ISV o que, como acima exposto, não se verifica.
- 6.55. Por outro lado, refira-se que, “*nos termos do disposto no artigo 103º da Constituição, os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*” sendo que “*(...) nos termos do princípio da legalidade,*

não pode o intérprete querer abranger pelo âmbito de incidência da norma fiscal realidades que a norma fiscal expressamente afasta (...)”.

6.56. Note-se que o critério escolhido pelo legislador na escolha da norma de incidência (destino do veículo) é perfeitamente adequado, uma vez que nos permite com maior rigor respeitar o princípio da equivalência previsto no disposto no artigo 1.º do CISV, que determina que a lei visa onerar os veículos destinados ao normal transporte de passageiros ou de mercadorias, que são os veículos que representam um maior custo “*nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

6.57. Em conclusão, entende este Tribunal Arbitral que os veículos destinados ao colecionismo, pelo fim específico a que se destinam, não estão abrangidos pelo âmbito de incidência objectiva do ISV, previsto nos termos do artigo 2º do Código do ISV, pelo que não deveriam ter sido emitidas as liquidações em crise (vide ponto 6.24., supra).

6.58. Em consequência, determina-se que as liquidações em crise estão feridas de ilegalidade justificando-se a sua anulação.

Questões de conhecimento prejudicado

6.59. Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de ISV identificadas, por vício que impede a sua renovação, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios invocados pelo Requerente.

6.60. Determinando-se a anulação das liquidações de ISV impugnadas, o Requerente tem direito ao reembolso do imposto indevidamente pago, mas terá direito aos juros indemnizatórios que peticiona?

6.61. Analisemos.

Pedido de pagamento de juros indemnizatórios

6.62. O artigo 24.º, n.º 1, do RJAT estabelece que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: (...) b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito; (...)” (sublinhado nosso).

6.63. Em sintonia com o acima exposto, estabelece o artigo 100º da Lei Geral Tributária (LGT) [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT] que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

6.64. Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

- 6.65. Entre essas competências incluem-se a de, na sequência de anulação do acto que é objecto de impugnação judicial, proferir condenação da “*Administração Tributária a restituir o imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios*”, como é entendimento jurisprudencial pacífico do Supremo Tribunal Administrativo.¹⁵
- 6.66. Como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-08-2017 (processo n.º 06112/12), “*o princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional (cfr.artº.268, nº.4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros*» e que «*o princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária*”.
- 6.67. No mesmo sentido da competência dos Tribunais Arbitrais para condenação em reembolso de quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios tem vindo a decidir uniformemente o Tribunal Central Administrativo Sul, como pode ver-se pelos acórdãos de 25-06-2019 (processo n.º 044/18.6BCLSB), de 22-05-2019 (processo 7/18.1BCLSB) e de 30-03-2023 (processo n.º 153/21.4BCLSB).
- 6.68. O regime legal do reconhecimento de juros indemnizatórios confirma este entendimento porquanto o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo

¹⁵ Proferindo condenações deste tipo em processos de impugnação judicial, podem ver-se, entre muitos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21-09-2016 (processo n.º 0571/13), de 08-03-2017 (processo n.º 0298/13), de 22-03-2017 (processo n.º 0165/13), de 29-03-2017 (processo n.º 0164/13) e de 31-01-2018 (processo n.º 01157/17).

de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43º, nº 1, da LGT, em que se estabelece que *"são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"* e do artigo 61º, nº 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que refere que *"se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea"*.

6.69. Assim, o nº 5 do artigo 24º do RJAT, ao dizer que *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, o que tem ínsita a possibilidade de reconhecimento do direito a reembolso da quantia paga indevidamente paga, que é pressuposto da existência daqueles juros.

6.70. Por isso, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes para condenar em reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios, quando existem no processo elementos suficientes para isso e, pelo menos, quando não se divisem divergências justificadas das partes quanto ao seu montante.¹⁶

6.71. No caso em apreço, está-se perante uma situação enquadrável no nº 1 deste artigo 43º, pois (a) a Requerida incorreu num erro de direito ao emitir os actos impugnados; (b) o erro foi imputável aos serviços da Requerida; (c) a existência desse erro foi determinada em decisão arbitral; e (d) desse erro resultou o pagamento de imposto que não era devido.¹⁷

¹⁶ Neste sentido entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul, no citado acórdão de 22-05-2019, processo n.º 07/18.1BCLSB.

¹⁷ Neste sentido, vide o Acórdão do TCAS, de 22-05-2019, proferido no processo n.º 1770/12.9BELRS.

6.72. Dado ter-se concluído que o Requerente pagou indevidamente ISV no montante total de EUR 32.028,95, como consequência da anulação das liquidações há lugar ao reembolso das quantias indevidamente pagas e, em consequência, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios que devem ser contados, relativamente a cada pagamento de ISV, desde a data em que foi efectuado, até ao seu integral reembolso, calculados à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43º, nº 4, e 35º, nº 10, da LGT, do artigo 61º do CPPT, do artigo 559º do Código Civil e da Portaria nº 291/2003, de 8 de Abril.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.73. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.73.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 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 acção, quem do processo tirou proveito;

6.73.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se 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.

6.74. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja integralmente atribuída a responsabilidade por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, em função do respectivo decaimento, com as consequências daí decorrentes.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

- 7.1.1. Julgar improcedente a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
- 7.1.2. Julgar procedente o pedido arbitral, anulando as liquidações de ISV identificadas, com o conseqüente reembolso das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios contados nos termos legais;
- 7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas, no montante de EUR 1.836,00.

Valor do processo: Tendo em consideração o acima exposto nesta decisão, bem como o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 32.028,95.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 1.836,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2025

O Árbitro,

Sílvia Oliveira