

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1228/2024-T

Tema: ISV-Imposto sobre veículos; caducidade do direito de acção.

SUMÁRIO

- I. A presunção de indeferimento tácito ocorre decorridos quatro meses após a apresentação do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação, nos termos dos art.ºs 57.º/5 da LGT e 102.º/1 d) do CPPT.
- II. Corrido esse prazo, o Sujeito Passivo dispõe de 90 dias para apresentar o pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do art. 10.º/1 do RJAT, conjugado com o art. 102.º/1 d) do CPPT.
- III. Ultrapassado o prazo ocorre a caducidade do direito de acção, o que determina a absolvição do pedido (art. 576.º/ 1 e 3 do CPC)

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., Lda., com o NIPC ... (doravante referida como *Requerente*) veio requerer, ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º e 10.º do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre do acto de liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) n.º 2023/..., da Delegação Aduaneira da Figueira da Foz.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
3. Em 22 de Novembro de 2024 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

4. De acordo com o preceituado nos art.^{os} 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 31 de Janeiro de 2025.
6. Em 6 de Março de 2025 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por excepção e impugnação, juntando o processo administrativo.
7. Em 7 de Março de 2025 foi proferido despacho concedendo à Requerente um prazo de dez dias para, querendo, se pronunciar relativamente à excepção invocada pela AT na sua Resposta, o que não mereceu daquela qualquer reacção.
8. Em 17 de Julho de 2025 foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.
9. Em 22 de Julho de 2025 foi proferido novo despacho prorrogando por dois meses o prazo para a emissão e notificação da decisão final a fim de garantir às partes a possibilidade de se pronunciarem sobre o despacho referido no parágrafo anterior, proferido no período de férias judiciais.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

10. A Requerente explica que em 22 de Janeiro de 2024 apresentou na Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) n.º 2023/..., para introdução no consumo do veículo ligeiros de passageiros, proveniente da Alemanha, usado, com 18.8225 km percorridos, da marca Porsche, modelo 992, a gasolina, n.º de motor ..., cilindrada 3996 cc, cuja primeira matrícula foi atribuída em 17 de Janeiro de 2022 e ao qual seria atribuída em Portugal a matrícula definitiva
11. A Requerente liquidou o respectivo ISV pelo valor de 31.379,93 €, correspondendo 15.438,75 € à componente cilindrada e 25.330,04 € à componente ambiental. Ao valor da componente cilindrada foi deduzido 28% do seu montante (5.066,01 €), por força da redução resultante do número de anos de uso do veículo.
12. Entende, todavia, que liquidação de ISV está ferida de um vício de ilegalidade no que se refere ao cálculo da componente ambiental, uma vez que a norma jurídica que esteve na base

daquela liquidação – o art. 11º do Código do ISV – viola o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), conforme acórdão transitado em julgado do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no processo C-200/15.

13. De facto, o cálculo do ISV relativamente a veículos provenientes de outro Estado-Membro da União Europeia (UE) incide sobre a cilindrada do veículo e a componente ambiental, aplicando-se uma percentagem de redução conforme o número de anos do veículo, a qual era equiparável à desvalorização comercial média dos veículos usados comercializados no mercado nacional.
14. Todavia, esta redução apenas se aplicava à componente cilindrada dos veículos e não à componente ambiental, provocando, também por este motivo, um critério desigual no cálculo do ISV relativamente a veículos usados matriculados em Portugal e aos veículos admitidos em Portugal, matriculados noutros Estados membros.
15. Essa circunstância esteve na origem de um processo por infracção (numerado 2009/2296) instaurado pela Comissão Europeia contra Portugal, o qual foi encerrado após uma alteração ao Código do ISV, introduzida pela Lei nº 55-A/2010, de 31.12.
16. Esta alteração legislativa resolveu apenas parte da ilegalidade, mantendo-se a mesma no que dizia respeito à desvalorização dos veículos até ao final do primeiro ano de uso e depois dos cinco anos do mesmo. Por isso a Comissão instaurou novo processo que deu origem à acção por incumprimento contra Portugal que correu termos no TJUE com o n.º C-300/15.
17. Deste processo resultaria o acórdão de 16 de Junho de 2016 que considerou que Portugal, ao aplicar, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados provenientes de outro Estado-Membro, introduzidos no seu território, um sistema relativo ao cálculo da desvalorização dos veículos que não tem em conta uma desvalorização antes de estes atingirem um ano, nem a desvalorização que seja superior a 52% no caso de veículos com mais de cinco anos, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do art. 110º do TFUE.
18. Assim, o art. 110.º do TFUE será violado sempre que a imposição que incide sobre o artigo importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam a uma imposição superior do produto importado, sendo que um Estado-Membro não pode cobrar um imposto sobre os veículos

usados importados, calculado com base num valor superior ao valor real do veículo, tendo como efeito uma tributação mais onerosa destes relativamente à dos veículos usados similares, disponíveis no mercado nacional.

19. Na sequência deste aresto, o legislador nacional introduziu - através da Lei 42/2006 de 27.12 - uma nova alteração ao art. 11.º do CISV e à tabela D que integra esse mesmo artigo, no sentido de alargar as percentagens de redução ao primeiro ano de uso do veículo, e prolongando-as até aos 10 e mais anos de uso.
20. A par desta alteração, foi, todavia, introduzida uma outra, bem mais gravosa para o cálculo do ISV, porquanto o legislador limitou a aplicação das percentagens de redução apenas à componente cilindrada, excluindo-a da componente ambiental. Voltou, portanto, a introduzir uma norma que tinha sido já objecto de um processo instaurado pela Comissão, por violação do art. 110.º do TFUE, ao onerar os veículos importados de um Estado-membro com uma tributação superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional.
21. Assim, no caso em apreço, o ISV liquidado corresponde à componente cilindrada que foi objecto de uma dedução de 28% em razão da sua idade, mas essa redução não foi aplicada à taxa ambiental.
22. A Requerente solicitou, por isso, a aplicação dessa redução nos termos da jurisprudência do TJUE, do CAAD e do próprio Tribunal Constitucional, tendo para o efeito apresentado pedido de revisão oficiosa do acto tributário junto da Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, o que não mereceu qualquer resposta, esgotando-se o prazo para o efeito.
23. Requer, por isso, a anulação parcial do acto de liquidação impugnado, na parte correspondente ao acréscimo de tributação, no valor global de € 2 026,40 (dois mil e vinte e seis euros e quarenta cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

24. A AT respondeu, defendendo-se por excepção e por impugnação.
25. Por excepção, entende a AT que o pedido de pronúncia arbitral é intempestivo já que decorre da presunção do indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa remetido pela Requerente

- em 2.4.2024, a qual, nos termos dos art.^{os} 57.º/5 da LGT e 102.º/1 d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ocorre decorridos quatro meses depois.
26. Ora o prazo – subsequente – de 90 dias para apresentação do pedido de constituição do tribunal, contados a partir da formação do indeferimento tácito – cf. art. 10.º/1 do RJAT, em conjugação com o artigo 102.º/1 d), do CPPT – terminou em 31.10.2024, tendo a presente acção arbitral sido interposta em 21.11.2024.
27. Este pedido de constituição de tribunal arbitral é, assim, manifestamente extemporâneo, verificando-se, portanto, a excepção peremptória de caducidade do direito de acção, a qual determina a absolvição do pedido (cf. art. 576.º 1 e 3 do Código de Processo Civil - CPC),
28. Por impugnação a AT defende em síntese que a ilegalidade invocada pela Requerente resultante da não redução da componente ambiental do ISV aos veículos importados não existe, já que a componente ambiental do ISV não está associada à desvalorização comercial do veículo, devendo aplicar-se a quaisquer veículo à entrada em Portugal, não tendo a sua redução de ser idêntica à da componente relativa à cilindrada.
29. Insiste ainda que a AT nunca poderia deixar de aplica as normas do CISV em vigor por força do princípio da legalidade, nos termos do art. 103.º/2 da Constituição
30. Não haverá, por isso, qualquer discriminação e consequentemente, qualquer violação do art. 110.º do TFUE, tal como vem sendo reconhecido na jurisprudência arbitral (cf. decisões nos processos 350/2021-T, 209/2021-T, 349/2022-T).
31. Invoca ainda o ac. do STA de 24.4.2024 (proc. 25/23.8 BALSb) o qual determinou que a questão de saber se o regime vertido no art. 11.º do CISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.
32. Deve, portanto, no sentido do despacho de 6.2.2024 do TJUE, órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado- Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado exceda o montante residual do referido imposto incorporado sados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a

venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território.

33. Ora, a Requerente, no p.p.a., limita-se a alegar que a norma actualmente em vigor, e que esteve na base da liquidação do imposto pago, viola frontalmente o art. 110.º do TFUE porquanto permite que a Administração Fiscal cobre um imposto sobre os veículos importados, com base num valor superior ao valor real do veículo, onerando-os com uma tributação fiscal superior à que é aplicada aos veículos usados similares disponíveis no mercado nacional. Não demonstra, contudo, que, no caso concreto do veículo objecto do p.p.a., a tributação resultante da percentagem de desvalorização da componente ambiental origina (por força do valor do ISV incorporado em veículos usados equivalentes já presentes no mercado nacional), um tratamento desvantajoso relativamente ao veículo automóvel introduzido no consumo pela Requerente.
34. Discorda ainda a AT que a Requerente possa solicitar a restituição de uma quantia certa (2.026,40 €) quando ao tribunal arbitral compete apenas a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos - não lhe competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes e cálculo de imposto, por conta da anulação, total ou parcial, de actos de liquidação de ISV.
35. Conclui a Requerida considerando que não poderá haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos pretendidos pela Requerente, já que estes são devidos apenas depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa (cf. decisões dos proc.ºs 296/2020-T, 18/2021-T, 785/2020-T e 271/2021-T), ou seja, depois de 3.4.2025.

II. Saneamento

36. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de liquidação de ISV e de indeferimento de recurso hierárquico (v. art.ºs 2.º e 5.º do RJAT).
37. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).

38. Subsiste a questão relativa à alegada excepção de caducidade por intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, a qual será analisada com a matéria de Direito.
39. Não foram identificadas outras nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. Matéria de facto

FACTOS PROVADOS

40. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:
- A. A Requerente apresentou em 22 de Janeiro de 2024 na Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, a Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) n.º 2023/..., para introdução no consumo do veículo ligeiros de passageiros, proveniente da Alemanha, usado, com 18.8225 km percorridos, da marca Porsche, modelo 992, a gasolina, n.º de motor..., cilindrada 3996 cc, cuja primeira matrícula foi atribuída em 17 de Janeiro de 2022 e ao qual seria atribuída em Portugal a matrícula definitiva
 - B. A Requerente liquidou o respectivo ISV pelo valor de 31.379,93 €, correspondendo 15.438,75 € à componente cilindrada e 25.330,04 € à componente ambiental. Ao valor da componente cilindrada foi deduzido 28% do seu montante (5.066,01 €), por força da redução resultante do número de anos de uso do veículo.
 - C. Por aplicação do art. 11.º do CISV a componente ambiental não sofreu qualquer dedução em razão da idade do veículo.
 - D. A presente acção arbitral foi interposta em 21 de Novembro de 2024.

FACTOS NÃO PROVADOS

41. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.

42. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT (e nas declarações de parte e das testemunhas).
43. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).
44. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
45. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
46. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. Matéria de Direito

47. No presente processo é questionada a legalidade da liquidação do ISV na medida em que, quando calculado em relação a veículos usados importados de um Estado-membro da UE, não é reduzida a componente ambiental do mesmo, em razão da respectiva idade, ao contrário do que acontece com a componente cilindrada.
48. O conhecimento desta questão surge, no entanto, prejudicado pela excepção de caducidade invocada pela AT.
49. Constata-se que, de facto, tendo a Requerente apresentado o seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de ISV agora impugnado em 2 de Abril de 2024, a presunção de indeferimento tácito ocorreu decorridos quatro meses, nos termos dos art.ºs 57.º/5 da LGT e 102.º/1 d) do CPPT.
50. Corrido esse prazo, a Requerente dispunha de 90 dias para apresentar o pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do art. 10.º/1 do RJAT, conjugado com o art. 102.º/1 d) do CPPT.
51. Deveria, portanto, ter apresentado o p.p.a. até 31 de Outubro de 2024, tendo-o, todavia, feito em 21 de Novembro seguinte.
52. Tinha, portanto, caducado já o direito de acção, aquando da apresentação do p.p.a. o que determina a sua absolvição nos termos do art. 576.º/ 1 e 3 do CPC.
53. Procedendo a excepção da caducidade – que, aliás, não foi sequer contestada pela Requerente – fica prejudicada a apreciação das demais questões.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação de ISV por caducidade do direito de acção, sendo, em consequência a AT absolvida do pedido.
2. Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 2 026,40 € (dois mil e vinte e seis euros e quarenta cêntimos) nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º/1 a) e b), do RJAT, e do art. 3.º/2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 612 € (seiscentos e doze euros), a pagar pela Requerente, nos termos dos art.ºs 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e art. 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Setembro de 2025

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.