

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 301/2021-T

Tema: ISV – liquidação (art. 11.º do CISV e art. 110.º do TFUE)

Sumário

I - O art. 11.º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no art. 110.º do TFUE porquanto esta norma impede que se determine o cálculo do imposto sobre veículos usados oriundos de outro Estado membro da UE sem ter em conta a depreciação dos mesmos, permitindo que o imposto aplicado ultrapasse o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado membro de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.

II – Não tendo a AT exercido o seu direito de resposta nem juntado os processos administrativos, compete ao Requerente a prova dos factos por si alegados, já que não pode retirar-se do comportamento negativo daquela a confissão dos mesmos factos.

I – Relatório

1. **A..., LDA**. NIF ..., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Perafita vem requerer a constituição de tribunal arbitral, 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 de Janeiro, para apreciar a ilegalidade dos actos de liquidação do ISV (Imposto Sobre Veículos) resultante da não aplicação da redução prevista no art. 11.º do CISV à componente ambiental, e condenar a Autoridade Tributária (AT) a restituir a quantia de € 12.300,74, acrescida de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor à data do pagamento, desde a data do pagamento do imposto até à efectiva restituição.

2. A Requete alega ter importado da Alemanha, Bélgica, França, Luxemburgo e Países Baixos, no período compreendido entre 2.6.2017 e 18.09.2020, 48 veículos ligeiros, tendo procedido

à declaração aduaneira dos mesmos, na sequência do que a AT liquidou o ISV pelo valor global de € 102.449,43.

3. Desse valor (€ 102.449,43), € 74.352,45 correspondem ao valor da componente cilindrada e € 31.651,64 ao valor da componente ambiental - sendo que, relativamente à componente cilindrada, aquele valor foi deduzido da redução resultante do número de anos de uso do veículo, conforme as percentagens indicadas nas DAV, dedução essa que totalizou € 53.213,64.
4. A Requerente procedeu ao pagamento dos impostos liquidados, mas considera que as liquidações estão feridas de ilegalidade, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental ou CO2, porque, no seu entender, a norma jurídica que esteve na base daquelas liquidações – o art. 11º do CISV – viola o art. 110º. do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia).
5. Recorda, em seu favor, os termos do próprio Tribunal de Justiça da UE quando afirmou que *a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 110.º TFUE, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional* (cf. ac. de 16.06.2016, *Comissão/Portugal*, proc. C-200/15, n.º 25).
6. Ora, acontece que a redução do montante residual de imposto aplicada nos termos do CISV apenas incide sobre a componente da cilindrada, ignorando a componente ambiental,
7. O que permite à AT cobrar um imposto sobre os veículos importados, com base num valor superior ao valor real do veículo, o que gera uma discriminação fiscal proibida por aquela norma do TFUE.
8. Essa circunstância está na origem de um novo processo de infracção da Comissão europeia contra Portugal que – não tendo o nosso país adequado a sua legislação nos termos indicados no parecer fundamentado daquela instituição europeia – resultou na instauração, em 23.04.2020, do proc. C-169/2020.

9. A mesma circunstância foi já objecto de inúmeras de decisões arbitrais do CAAD (algumas delas transitadas em julgado) que, com base nos mesmo fundamentos, anularam parcialmente as liquidações de ISV na parte respeitante à não redução da componente CO2.
10. Tal ilegalidade, refere a Requerente, foi já reconhecida pelo próprio Governo ao propor a alteração do art. 11.º do CISV – o que foi aprovado pela Assembleia da República na Lei do Orçamento para 2021 – a qual alterou a tabela de desvalorização pelo número de anos de uso dos veículos também relativamente à componente CO2.
11. Pretende, por isso, a Requerente que as reduções aplicadas à componente cilindrada sejam também aplicadas à componente ambiental, o que implica a descida do ISV a pagar, em € 12.300,74.
12. Montantes que deverão ser restituídos aos requerentes acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT.
13. Em 17.05.2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT, em 19.05.2021.
14. Em conformidade com os artigos 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do tribunal arbitral singular que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
15. As partes, notificadas dessa designação em 5.07.2021, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º/1 a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, sendo o tribunal arbitral singular constituído em 23.07.2021.
16. Em 26.07.2021, foi proferido o despacho nos termos do art. 17.º/1 do RJAT, para notificação da Sr.ª Directora-geral da AT, a fim de que esta juntasse os processos administrativos e apresentasse resposta no prazo de trinta dias e, bem assim, querendo, solicitasse a produção de prova adicional.
17. A Requerida não apresentou resposta, nem juntou os processos administrativos.

18. Em 5.01.2022 foi proferido despacho no qual se dispensava a reunião prevista no art. 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.
19. Não obstante, veio a Requerida, em 13.01.2022, apresentar alegações, nas quais insiste na legalidade dos actos por si praticados.
20. Notificada das alegações, a Requerente requereu o desentranhamento das mesmas, face ao teor do despacho arbitral de 5.11.2022.
21. Em 19.01.2022 foi proferido novo despacho arbitral, no qual
- Se constatava não terem cabimento as alegações apresentadas pela Requerida, face ao despacho anterior, pelo que se desconsideravam;
 - Se notificava a Requerente para juntar as DAV bem como os documentos que comprovassem as liquidações objecto de impugnação e que demonstrassem também que os pedidos de revisão da liquidação de ISV incidiram sobre os veículos em causa;
 - Se prorrogava por dois meses o prazo para emissão da decisão (art. 21.º/2 do RJAT).
22. Em 24.01.2022 a Requerente juntou 3 documentos contendo cópias das DAV (que incluem as respectivas liquidações).

II. Saneamento

23. O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo (cf. art.ºs 2.º/1 a) e 5.º do RJAT).
24. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º/1 a) do RJAT.
25. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. art.s 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.03).
26. O processo não enferma de nulidades nem há excepções dilatórias a apreciar
- Não há, assim, qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

III. Matéria de facto

Factos provados

27. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- A) A Requete importou da Alemanha, Bélgica, França, Luxemburgo e Países Baixos 48 veículos ligeiros, tendo procedido à declaração aduaneira dos mesmos, na sequência do que a AT liquidou o ISV nos termos das DAV juntas.
- B) Tal como é prática constante da AT, o cálculo do ISV foi efectuado atendendo à componente cilindrada e à componente ambiental, nos termos do artigo 7.º do CISV, tendo, igualmente, sido deduzida a percentagem de redução que resulta da tabela D prevista no artigo 11.º/1 do CISV para os veículos usados, em função do número de anos de uso do veículo.
- C) A aplicação do referido art. 11.º/1 do CISV contempla reduções na componente relativa à cilindrada, mas não prevê qualquer redução em relação à componente ambiental.
- D) A liquidação do imposto fixou o valor total de € 102.449,43, montante esse que foi pago pela Requerente.
- E) Este valor (de € 102.449,43) resulta do somatório de € 5.243,58 (correspondente à componente cilindrada) com o valor de € 3.066,35 (relativos à componente ambiental), sendo subtraídos € 3.670,51 (valor que corresponde a 70% da primeira parcela).
- F) A Requerente apresentou nas alfândegas do Freixieiro e de Braga pedidos de revisão oficiosa da liquidação do ISV relativamente a veículos identificados em mapas anexos cuja cópia não foi junta ao processo, reclamando a restituição de € 10.806,51 e € 1.494,23, respectivamente, por violação do art. 110.º TFUE na medida em que tinha sido determinado o cálculo do imposto sobre veículos usados sem ter em conta a depreciação relativa à componente ambiental, tendo ambos os pedidos sido indeferidos.

G) Na cópia da decisão relativa ao pedido de revisão apresentado na Alfândega de Braga são identificados 5 veículos – ... com matrícula ..., ... com matrícula ..., ... com matrícula ..., ..., com matrícula ... e ... com a matrícula ...– sendo que a liquidação dos dois últimos havia sido decidida pela Alfândega do Freixo.

Factos não provados

28. Com excepção do referido em G), não se provou que os veículos objecto dos pedidos de revisão oficiosa da liquidação coincidam os identificados nos dois mapas anexos ao pedido arbitral (Doc. 1 e 2).

29. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos ao processo.

30. Realce-se que, no despacho de 19 de Janeiro foi devidamente assinalado o facto de a Requerente não ter demonstrado que os pedidos de revisão das liquidações de ISV haviam incidido sobre os veículos em causa, pelo que devia, no prazo de dez dias, efectuar a junção dos documentos em falta, sob pena de não poderem ser considerados provados os factos alegados e tempestivos os pedidos.

31. A Requerente juntou as DAV mas não demonstrou a coincidência entre as liquidações ora impugnadas e aquelas que foram objecto de pedido de revisão, pelo que, sabendo-se que a falta de contestação não implica a confissão dos factos articulados pelo impugnante (110.º/6 CPPT), tal coincidência ficou por demonstrar.

III. Matéria de Direito

32. O presente pedido de pronúncia arbitral fundamenta-se na ilegalidade da norma do artigo 11.º do CISV, relevante na liquidação ora impugnada, por violação do disposto no artigo 110.º do TFUE.

33. A questão que se coloca é saber se as liquidações de ISV relativas às viaturas usadas identificadas nos autos padecem ou não de ilegalidade parcial, devendo, em caso

afirmativo, declarar-se a anulação parcial daqueles actos tributários (conforme pretendem os Requerentes).

34. De facto, a aplicação do referido art. 11.º do CISV aos veículos portadores de matrículas de Estados membros da UE tem em vista contemplar, no cálculo do imposto devido, a desvalorização comercial média dos veículos usados no mercado nacional, prevendo uma redução percentual pelo número de anos de uso do veículo – mas apenas na componente cilindrada, deixando de lado a componente ambiental.
35. Defendem os Requerentes que a aplicação da referida norma leva a que seja cobrado aos veículos importados (a lei refere também o termo *admitidos*) de outros Estados membros da UE um imposto superior àquele que subsiste nos veículos idênticos transaccionados no mercado nacional, por não aplicar a redução à componente ambiental.
36. Tal circunstância configura uma discriminação fiscal proibida pelo art. 110.º TFUE.
37. A posição deste tribunal nesta matéria – que tem sido objecto de diversas decisões arbitrais – coincide com a expressa anteriormente nos proc. 98/2020-T e 365/2020 e 378/2020.
38. As taxas a aplicar para efeito de cálculo do ISV não incidem sobre o valor do automóvel, mas têm por base a cilindrada do motor (componente cilindrada) e a quantidade de CO2 emitida por quilómetro (componente ambiental) – sendo que foram estruturadas em taxa normal, taxa intermediária e taxa reduzida e taxa para veículos usados, nos termos do disposto nos artigos 7.º a 11.º do Código do ISV.
39. Para o cálculo do ISV devido por veículos usados portadores de matrículas atribuídas por outros Estados membros da UE, dispõe o artigo 11.º/1 e 2 do CISV *o imposto [...] é objecto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, com excepção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respectiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional.*

40. Esta matéria (da aplicação do ISV aos veículos importados de outros Estados membros) vem sendo objecto de um prolongado atrito entre as instituições europeias e o Estado Português, no tocante à legalidade do regime nacional (que vem sendo objecto de sucessivas modificações).
41. No seguimento de algumas decisões desfavoráveis ao entendimento oficial nacional, o ac. de 22.02.2001 (*Gomes Valente*, proc.º C-393/98) do Tribunal de Justiça afirmou que *o montante máximo do imposto aplicável aos veículos usados importados é determinado pelo do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional* (n.º 24).
42. O legislador vem, todavia, introduzindo pequenos ajustamentos no regime, sem cuidar de o adequar às exigências resultantes do TFUE, o que deu origem a novas reacções por parte da Comissão Europeia e do TJUE.
43. Pondo fim à discussão – ou ao que dela restava – o TJUE, em 2.9.2021 (proc. C-169/20. *Comissão c. Portugal*) decidiu, sobre a questão em apreço que *[a]o não desvalorizar a componente ambiental no cálculo do valor aplicável aos veículos usados postos em circulação no território português e adquiridos noutra Estado-Membro, no âmbito do cálculo do imposto sobre veículos previsto no Código do Imposto sobre Veículos, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 71/2018, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 110.º TFUE*.
44. Nesse sentido, não deve este tribunal arbitral deixar de insistir que o art. 11.º do Código do ISV está em desconformidade com o disposto no art. 110.º do TFUE porquanto aquela norma não pode, em conformidade com o que esta dispõe, calcular o imposto sobre veículos usados oriundos de outro Estado membro sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de forma a que o imposto calculado ultrapasse o montante de ISV contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado membro de importação, ou seja, dos veículos usados nacionais.
45. Nestes termos, não pode deixar de se acolher o pedido da Requerente.

46. O cabimento das pretensões da Requerente apenas aproveita, todavia, em relação a três das quarenta e oito liquidações do ISV impugnadas.
47. Na verdade, em relação a duas das cinco liquidações impugnadas que foram objecto do pedido de revisão junto da Alfândega de Braga, verifica-se que – tal como se refere no documento relativo à decisão – esta era incompetente, já que a liquidação havia sido decidida pela Alfândega do Freixieiro (cf. art. 78.º/1 LGT).
48. Assim sendo, em relação a estas duas liquidações e bem assim em relação às quarenta e três outras liquidações, não se provando que tenham sido objecto de pedido de revisão oficiosa, estará amplamente esgotado o prazo de três meses para apresentação da impugnação (art. 102.º CPPT).
49. A par do pedido de declaração da ilegalidade parcial das liquidações de ISV a Requerente peticiona ainda juros indemnizatórios.
50. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no art. 24.º/5 do RJAT *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*, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.
51. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24.º/1 b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de *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*.
52. Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos art. 43.º/1 e 2, e 100.º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

53. O direito a juros indemnizatórios depende, assim, da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
54. Na sequência da declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de ISV identificados, na medida do peticionado pelos Requerentes, e nos termos do disposto no art. 24.º/1 b) do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), *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 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*, pelo que terá de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos pelo Requerente, relativos ao ISV na parte em que as liquidações se devem considerar anuladas, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivessem sido cometidas as ilegalidades já assinaladas.
55. Tratando-se de matéria na qual o Estado português vem sendo sucessivamente condenado – facto esse que é do pleno conhecimento dos serviços – e bem assim, porque se têm repetido decisões no sentido de impor à AT a correcção da situação em apreço – decisões essas que os serviços insistem em ignorar, mantendo uma visão da legalidade que nem no plano formal alcança sustentação, consideram-se preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, aos quais os Requerentes terão direito, à taxa legal, calculados sobre as quantias de ISV pagas indevidamente, os quais serão contados de acordo com o disposto no art. 61.º/3 do CPPT, ou seja, desde as datas dos pagamentos dos impostos indevidos até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

IV. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

- a. Julgar procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de ISV relativas aos veículos ... com matrícula ..., ..., com matrícula ... e ... matrícula..., determinando-se a

sua anulação parcial com a consequente obrigação do reembolso das quantias pagas em excesso (€ 579,93, € 456,86 e € 309,11, respectivamente);

- b. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente a essas quantias, calculados nos termos legais, em conformidade com o peticionado;
- c. Custas na proporção do respectivo decaimento.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 12.300,74 (Doze mil e trezentos euros e setenta e quatro 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 artigo 29.º/1 a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º/2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 918 € (novecentos e dezoito euros), cabendo à Requerente 817.57 € e à Requerida 100.43 €, nos termos dos artigos 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se o Ministério Público, nos termos do art. 17.º/3 do RJAT, para efeitos do disposto no art. 72.º/3 da Lei 28/82 de 15.11.

Lisboa, 21 de Fevereiro de 2022

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto

no art. 131.º/5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º/1, al. e), do RJAT.

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