

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 224/2021-T

Tema: ISV – liquidação por método alternativo; incompetência do Tribunal arbitral

SUMÁRIO:

I – Os Tribunais Arbitrais (CAAD) são incompetentes em razão da matéria para apreciar a legalidade e inconstitucionalidade de normas jurídicas emanadas no uso da função legislativa.

II- No caso em apreciação a liquidação que serve de base ao pedido arbitral resultou da aplicação no n.º1, do artigo 11.º do CISV, após notificação da Administração Fiscal e Aduaneira dirigida ao Requerente a informar a suspensão da aplicação do método alternativo e da Declaração de Retificação do n.º 3, do artigo 11.º do CISV, e posterior pedido para efetuar a liquidação pelo método normal. Esta questão extravasa a competência material do Tribunal Arbitral tributário.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 16/04/2021, **A...**, com o NIF ..., residente na ..., ..., ..., ..., ...-... Matosinhos, doravante designado por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e do disposto no artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

2. O objeto imediato do pedido arbitral é a impugnação da liquidação de Imposto sobre Veículos (ISV) referente à viatura automóvel importada da Alemanha, com a matrícula, Ao tempo em que o Requerente decidiu importar esta viatura estava em vigor o artigo 11º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), que define a fórmula a aplicar para a liquidação do ISV através do método alternativo que entrou em vigor com a Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro. Alega o Requerente que à data em que decidiu importar a viatura, calculou o valor de ISV a suportar, de acordo com a fórmula então em vigor, prevista no nº 3 do artigo 11º do CISV. Porém, em 24.02.2021, foi publicada em Diário da República uma Declaração de Retificação, que retroagiu a 1-01-2021, por via da qual se procedeu à retificação da fórmula de cálculo do método alternativo. Por essa razão, o valor de ISV liquidado foi superior ao que seria por aplicação da fórmula do método alternativo, nos exatos termos da fórmula em vigor antes da retificação. Considera o Requerente que a liquidação de ISV padece de ilegalidade.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 19-04-2021 e automaticamente notificado à AT. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, no dia 09/06/2021, designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, **o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29/06/2021**. Em 05-07-2021 foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerida, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

A Requerida apresentou a sua resposta no dia 13/09/2021 e juntou o respetivo Processo Administrativo (PA). Na sua resposta, que se dá por integralmente reproduzida, veio a AT arguir a execução de incompetência material do Tribunal arbitral e pugnar pela legalidade do ato tributário impugnado.

4. Considerando que as questões a decidir são exclusivamente de direito foi proferido despacho arbitral, em 22/10/2021, pelo qual foi notificado o Requerente para se pronunciar sobre a matéria de facto à qual pretendia inquirir a testemunha que indicou e sobre a eventual possibilidade de dispensa de realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, podendo pronunciar-se sobre a matéria de exceção nas alegações finais escritas.

O Requerente pronunciou-se por requerimento que juntou aos autos em 28-10-2021, no qual declarou prescindir da inquirição da testemunha por entender que a matéria de facto não foi impugnada pela AT, pelo que deixou de ter interesse por inútil e juntou resposta à exceção. Alega o Requerente que não se verifica a exceção de incompetência material do tribunal arbitral, porquanto, ao contrário do que alega a Requerida o pedido arbitral não tem como objetivo a suspensão ou declaração de ilegalidade de um ato legislativo, mas antes a declaração de ilegalidade de uma liquidação de imposto.

Em 5-11-2021, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, fixar prazo para alegações escritas e prolação da decisão arbitral até 29-12-2021. As partes juntaram as suas alegações em 2/12/2021.

Considerando a proximidade com a data-limite para proferir a decisão arbitral e a necessidade de analisar e preparar a decisão final o prazo para prolação da decisão final foi prorrogado, nos termos previstos no nº2 do artigo 21º do RJAT.

II – SANEAMENTO DO PROCESSO

5.O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 5.º e da alínea a), do n.º 2 do artigo 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio e as partes são legítimas, têm personalidade e capacidade jurídica e judiciária.

O processo não enferma de nulidades.

Quanto à alegada incompetência material do Tribunal será analisada de seguida.

III - DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS:

6. Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:

- a) O Requerente introduziu em Portugal em 15.03.2021 um veículo automóvel de marca ..., com primeira matrícula registada na Alemanha, movido a gasolina, ao qual foi atribuída a matrícula
- b) Ao proceder à declaração aduaneira de tal veículo, em 07-01-2021, o Requerente solicitou a que a liquidação do imposto fosse feita segundo o «método alternativo» previsto no n.º 3 do art. 11 do CISV, como resulta do documento n.º 1 junto no qual consta:

3. Método de avaliação - cálculo do ISV pelo método previsto no artigo 11.º, n.º 3 do CISV

Indicação dos valores para aplicação da fórmula de cálculo:

Valor comercial (V) 73.035,00 € em conformidade com a publicação/revista da especialidade (em anexo).

Preço de venda ao público de referência (VR) 121.239,00 €, reportado ao mesmo ano da matrícula do veículo a avaliar, conforme documentação anexa.

Numero de dias de Tempo de uso (U) 1.587 Dias. Média de Dias (UR) 8.282 Dias.

- c) Do teor do documento n.º4 junto ao pedido arbitral constata-se que o Requerente, após informação sobre a suspensão da aplicação do método alternativo indicado no seu requerimento, requereu a emissão da liquidação nos termos do artigo 11º, n.º1 do CISV, nos termos seguintes:

Tendo em conta a comunicação existente na DAV acima indicada (que abaixo transcrevo), requer o importador o pagamento do ISV via método normal.

"Comunicação alfândega: Informa-se que, tendo em consideração a publicação no Diário da República, 1ª Série, nº 38, de 24/02/2021, da Declaração de Retificação nº 6/2021, foi retificada a fórmula do método de avaliação constante do nº 3 do art.º 11º do CISV, por esse motivo, deverão as alfândegas dar seguimento a todos os pedidos de adesão aquele método de avaliação que se encontrem pendentes, caso os interessados continuem a manifestar interesse, face ao ISV resultante da fórmula agora retificada." Assim, em conformidade, solicita-se indicação da intenção de manter o recurso ao método de avaliação, face à retificação da fórmula, aplicada com efeitos retroativos a 1/1/2021 e com entrada em vigor a 4/3/2021.."

- d) Tendo sido efetuada a liquidação ora impugnada no valor de €17.957,71 euros, que o Requerente pagou;
- e) O valor de ISV a pagar por aplicação do método alternativo seria de €10.948,15;
- f) Em 16-04-2021 o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

7. Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

8. Os factos dados por provados resultam de documentação junta aos autos, não tendo sido questionados pela AT na sua resposta. Acresce referir que, quanto à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada, como bem resulta do disposto no 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 e), do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

IV – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

9. Assente a matéria de facto, cumpre decidir as questões de direito suscitadas pelo Requerente, a começar pela questão da incompetência material do Tribunal, porquanto desta depende saber se o Tribunal conhecerá ou não das restantes questões colocadas pelo Requerente no seu pedido.

O Requerente conclui o seu pedido pugnando pela anulação parcial da liquidação do ISV, de forma a aplicar-se a redução da liquidação do ISV para o valor resultante da aplicação do método alternativo através da fórmula em vigor, ou seja, €7.009,56. Este pedido assenta na argumentação desenvolvida ao longo do pedido arbitral, que considera a declaração de retificação da fórmula a aplicar como método alternativo inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e da não retroatividade em matéria fiscal. Alega, ainda, que com a aludida declaração de retificação o legislador português anulou o efeito de atenuação do imposto pretendido pela introdução do método alternativo o que configura uma violação do Direito da União Europeia. A este propósito invoca jurisprudência europeia e eventual recurso prejudicial para o TJUE.

Do conteúdo do pedido arbitral, atendendo à configuração da causa de pedir e do pedido formulado, resulta que o presente pedido de constituição de tribunal arbitral visa impugnar a liquidação de Imposto Sobre Veículos (ISV) junta aos autos porque o Requerente entende, em suma, que a liquidação do imposto deveria ter sido efetuada através do «método alternativo» previsto no n.º 3 do artigo 11.º do CISV e não por aplicação das taxas previstas no artigo 7.º e no artigo 11.º, n.º 1, do mesmo Código, por tal ter sido por si requerido, o que lhe teria sido recusado pela Requerida por força da suspensão da aplicação do método de avaliação alternativo. Mas, considera o Requerente, ainda, que o fundamento para o seu pedido reside, então, na Declaração de Retificação da redação do n.º 3 do artigo 11.º do CISV, incluída na Lei do Orçamento de Estado para 2021, pelo que foi suspensa a aplicação do método de avaliação

alternativo. Ora, pela aplicação da nova fórmula, conclui o Requerente, o método alternativo fica esvaziado de qualquer efeito útil, pois que, segundo os cálculos que apresenta, no seu caso concreto o valor do ISV ficaria mais elevado do que aquele que foi liquidado pelo método normal.

10. Posto isto, focando o ponto essencial, que é o de aferir sobre a competência material do Tribunal arbitral, face às razões alegadas pelo Requerente, que defende que deveria ter sido aplicada a fórmula constante do n.º 3 do artigo 11.º na redação anterior à Declaração de Retificação n.º 6/2021, resulta que o verdadeiro fundamento das alegadas inconstitucionalidades assenta na apreciação da dita Declaração de Retificação (ato legislativo) e não, propriamente, na liquidação que foi operada conforme solicitado pelo próprio Requerente. Dito de outro modo, o que o Requerente pretende efetivamente por em causa, por inconstitucional e até violador do Direito da União Europeia, é o teor da Declaração Retificativa. Afinal, resulta claro que o Requerente aceitou a liquidação impugnada nos termos em que esta foi processada, o que não aceita é o teor da Declaração Retificativa, da qual resulta a aplicação de uma fórmula de cálculo do método alternativo mais desvantajosa.

11. Ora, colocada a questão nestes termos, somos levados a concordar com a Requerida quando afirma que a pretensão do Requerente visa «suspender a eficácia de ato legislativo», o que extravasaria a competência do tribunal arbitral, que se restringe à apreciação da liquidação de tributos.

Alega a Requerida AT que no presente pedido de pronuncia arbitral o Requerente vem suscitar uma questão que se prende com a natureza e conformidade jurídico-constitucional da Declaração de Retificação n.º 6/2021 e, concomitantemente, do artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento para 2021), que alterou o artigo 11.º do CISV. De facto, não obstante o Requerente não ter requerido a avaliação do veículo, para efeitos de cálculo e aplicação da fórmula prevista no n.º 3 do artigo 11.º, defende agora que deveria ter sido aplicada a fórmula na versão inicialmente publicada, antes de a norma ter sido objeto de retificação. Pelo que, pretendendo o Requerente, em rigor, a não aplicação de uma norma

aprovada pela Lei da Assembleia da República, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de um ato legislativo.

Ao que vem exposto acresce, ainda, como bem alega a AT, que *«não estamos perante uma impugnação de qualquer ato de liquidação resultante da aplicação do preceito legal sobre o qual se pretende ver exercido um escrutínio de legalidade.»*

12. Considerando os factos assentes, a configuração e fundamentação do pedido arbitral é uma evidência que a liquidação que resultou da DAV n.º 2021/... foi efetuada por aplicação do n.º 1 do artigo 11.º e não ao abrigo do n.º 3 do mesmo artigo do CISV, independentemente de a sua redação ser a inicial ou a versão resultante da Declaração de Retificação n.º 6/2021. Logo, não há dúvida que a motivação do pedido arbitral extravasa o âmbito da Ação Arbitral prevista no RJAT, e em concreto do artigo 2.º, o qual não permite o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, encontrando-se a sua competência limitada à apreciação da ilegalidade de “atos de liquidação de tributos”.

Dispõe o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT:

“A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;” (...)*

13. A legalidade ou ilegalidade de normas jurídicas não está no elenco de matérias atribuídas à competência do Tribunal arbitral tributário. E, no caso dos presentes autos, a liquidação de imposto que serve de base ao pedido arbitral nem sequer foi resultado da aplicação da norma cuja inconstitucionalidade e ilegalidade se invoca. A liquidação impugnada, foi efetuada nos termos do n.º 1 do art.º 11º do CISV (taxas – veículos usados), o qual dispõe: *O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória*

nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo-se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente (...)

14. Na verdade, o Requerente entende que tal liquidação nunca deveria ter sido efetuada nos termos em que o foi, tanto mais que ao proceder à DAV solicitou que a liquidação do CISV fosse feita segundo o «método alternativo» previsto no n.º 3, do artigo 11º do CISV. Porém, confrontado com a notificação da suspensão da aplicação do método alternativo o Requerente aceitou e solicitou que a liquidação se efetuasse nos termos do n.º 1 do artigo 11º e não ficou sequer provado que tenha solicitado a avaliação posterior do veículo para efeitos de aplicação do dito método alternativo. Logo, não faz sentido requer a ilegalidade de uma liquidação que requereu, aceitou e se processou com aplicação de norma jurídica diversa daquela que veio alegar ser ilegal.

A este propósito, adere-se ao entendimento da jurisprudência vertida na recente Decisão arbitral proferida no processo n.º 117/2021, de 29 de outubro:

«Dispõe o n.º 3 do mesmo artigo: sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto: (...)

Dispõe o n.º 4 do mesmo artigo: Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1.

Das normas transcritas resulta que a lei prevê que, estando em causa veículos usados provenientes de outro país comunitário, a liquidação do CISV seja feita sempre com base nas

regras gerais, podendo o interessado, posteriormente, requerer que a mesma seja feita por aplicação do n.º 3 do art. 11º (o chamado «método alternativo»).

Poder-se-á discutir a bondade da solução legal, pois que implica a realização de uma liquidação que terá de ser substituída por outra, se tal for requerido pelo interessado.

Mas o certo é que a lei é expressa na previsão da existência de duas liquidações, na obrigatoriedade de ser feita uma primeira liquidação segundo as regras previstas no n.º 1 do art.º 11º do CISV. Isto independentemente do momento procedimental em que o interessado requeira a (segunda) liquidação a ser feita pelo método alternativo, momento que, em rigor, deve ser posterior ao da notificação da primeira liquidação.

Ora, relativamente à liquidação que impugna (a liquidação «provisória» efetuada tal como previsto no n.º 1 do art. 11º do CISV), a Requerente não invoca qualquer ilegalidade.

Resulta assim evidente o que está em causa não é a correção da liquidação impugnada, mas sim a pretensão da Requerente de que seja emitida outra liquidação, em substituição da ora impugnada.

O meio processual próprio que a Requerente deveria utilizar, mantendo-se a inação da AT, a omissão do dever de proceder à liquidação substitutiva requerida, seria a «intimação para um comportamento», tal como prescreve o art. 147º do CPPC, uma vez que não está em causa o «reconhecimento» do seu direito, o qual resulta diretamente da lei.

Os tribunais arbitrais (CAAD) não são competentes em razão da matéria, para julgar ações de “intimação para um comportamento”, uma vez que a sua competência é apenas a de apreciar da legalidade de liquidações de tributos, tal como prescrito pelo n.º 1 do art. 2º do RJAT.»

Com as devidas adaptações ao caso em apreciação dir-se-á, por fim, que claramente não cabe na competência dos Tribunais arbitrais tributários a apreciação da legalidade de normas jurídicas emanadas no âmbito da função legislativa.

Nos termos do nº 1, do artigo 16 do CPPT, a violação das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal.

Tendo-se, assim, concluído pela incompetência absoluta do Tribunal, fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

V – DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral absolver a Requerida da instância, por incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

IV. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€ 7.009,56** (sete mil e nove euros e cinquenta e seis cêntimos), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€ 612,00** (seiscentos e doze euros), a cargo da parte vencida.

Notifique-se.

Lisboa, 28/02/ 2022

O Tribunal Arbitral singular,

(Maria do Rosário Anjos)