

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 348/2023-T

Tema: ISV – Tributação de veículos usados – Matrícula definitiva – Veículos militares

SUMÁRIO

- I. As matrículas militares atribuídas pelo Ministério da Defesa dos Países Baixos, aos seus veículos, são destinados a uma afetação a fins específicos, conexos com o exercício de uma atividade desenvolvida pelas forças militares, para a qual foram adquiridos, as respetivas matrículas são emitidas em razão dos estatutos específicos conferidos a essas entidades ou organizações, logo, sem natureza definitiva no que respeita às matrículas denominadas de série normal emitidas pelo Estado-Membro de proveniência.
- II. Não se enquadram no conceito de “matrícula definitiva atribuída por outro Estado Membro da União Europeia” do n.º 1 do art.º 11º do CISV, por não terem sido emitidas pela entidade administrativa dos Países Baixos competente (RDW), não são aplicáveis as percentagens de redução dos anos de uso constantes da Tabela D do supradito, n.º 1 do art.º 11º, aplicáveis ao imposto resultante das taxas da Tabela A anexa ao art.º 7º do CISV.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Marisa Almeida Araújo, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 25 de julho de 2023, decide:

I. Relatório

A..., Lda., NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ..., Guimarães, (adiante apenas “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”).

A Requerente pretende que o Tribunal declare a ilegalidade e anule parcialmente as liquidações de imposto sobre veículos (ISV) aos quais foram atribuídas as DAVs n.os 2017/..., 2017/..., 2017/..., 2017/... e 2017/... e seja a AT condenada a reembolsar o Requerente no montante de € 322,71, acrescida de juros indemnizatórios.

A Requete alega, sumariamente, que procedeu à importação intracomunitária de diversos veículos automóveis ligeiros, de passageiros, usados, que entraram em território nacional. A Requerente procedeu às declarações aduaneiras dos veículos (DAVS) em apreço nos autos, tendo a AT liquidado o ISV, imposto que foi pago pela Requerente.

A Requerente apresentou – em 2 de junho de 2021 – pedido de revisão oficiosa por entender que, no que diz respeito ao cálculo da componente ambiental, as liquidações estavam feridas de ilegalidade por violação do art.º 11.º do CISV e art.º 110.º do TFUE.

A Requerente, após ter sido notificada de proposta de deferimento, em 11 de agosto de 2021 foi novamente notificada para o exercício de audição prévia, desta vez, com proposta de indeferimento do pedido formulado fundamentando que, segundo a Requerente, se verificava a caducidade do direito de reação contra os atos de liquidação em causa.

A Requerente exerceu o direito de audição.

Em 17 de janeiro de 2023 a Requerente foi novamente notificada para o exercício de audição prévia relativamente a nova proposta de indeferimento que fundamentava a posição, de acordo com a Requerente, por os veículos não serem portadores de matrículas definitivas, o que a Requerente contestou.

O pedido de revisão foi indeferido com, segundo a Requerente, os mesmos argumentos da proposta de indeferimento e foi notificada da decisão em 10 de fevereiro de 2023.

A Requerente não se conforma com a decisão. Sustenta, sumariamente que, sobre a componente ambiental, não foi aplicada qualquer percentagem de dedução inferior à aplicada para a componente cilindrada, sendo que a norma jurídica que esteve na base da respetiva liquidação – art.º 11.º do CISV o que viola o art.º 110.º do TFUE.

Sustentando a Requerente que a redação do preceito – e após sucessivas alterações legais – continua a permitir uma cobrança de imposto sobre os veículos importados, (continuando) a verificar-se uma discriminação entre veículos usados matriculados em Portugal e outros veículos usados provenientes de outros Estados-Membros.

Entende a Requerente que a AT quando procedeu à liquidação do ISV não levou em consideração a totalidade do número de anos de uso do veículo na componente ambiental, ao não aplicar a mesma percentagem de desvalorização que aplicou à componente cilindrada.

O que leva, na posição da Requerente, que o montante de imposto calculado sem tomar em consideração a depreciação real do veículo, excede o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em território nacional.

Havendo, não obstante dúvidas quanto à interpretação do preceito, requer a Requerente que deve o Tribunal Arbitral proceder ao reenvio prejudicial desta questão ao Tribunal de Justiça.

Apesar disso, a Requerente, procedeu ao pagamento da totalidade do ISV.

Requer, nesses termos, a anulação parcial dos atos de liquidação de ISV e a restituição da quantia cobrada em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 10 de maio de 2023 tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 12 de maio de 2023 e seguiu a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a árbitra do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação em 5 de julho de 2023, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 25 de julho de 2023.

Em 19 de setembro de 2023, a Requerida apresentou Resposta e pugna pela improcedência do pedido e consequente absolvição do pedido quanto às liquidações identificadas, e juntou o processo administrativo.

Sumariamente, invoca a Requerida que,

A questão controvertida nos autos consiste, pois, em saber se uma matrícula militar atribuída a um veículo por um Estado-Membro da União Europeia (EU) (no caso pelos Países Baixos) pode ser considerada, para efeitos de introdução no consumo no território nacional, como uma matrícula definitiva para efeitos da aplicabilidade da tabela de reduções prevista no n.º 1 do art.º 11º do CISV.

No caso concreto, entende a Requerida que os veículos em questão foram adquiridos nos Países Baixos à empresa B..., especializada em leilões; que, antes da venda em leilão, os veículos terão sido utilizados exclusivamente pelas Forças Militares dos Países Baixos, tendo ostentado matrículas emitidas pelo Ministério da Defesa; que os respetivos processos de legalização dos veículos estão instruídos com cópias dos certificados de matrícula militares, uma vez que, de acordo com as informações prestadas à Alfândega pela requerente, nunca foram emitidos certificados de matrícula pela entidade administrativa competente dos Países Baixos - Dutch Vehicle Authority (RDW).

Constata-se igualmente, segundo a Requerida, que os certificados de matrícula são omissos quanto à data da primeira matrícula, neles constando apenas a referência ao ano de fabrico, 2015.

Os certificados de matrícula dos veículos objeto da presente análise, não foram emitidos pelo Reino dos Países Baixos, obedecendo às regras constantes da Diretiva n.º 1999/37/CE, do Conselho, de 29 de abril, com a redação dada pela Diretiva n.º 2003/127/CE, da Comissão, de 23 de dezembro, pela Diretiva n.º 2006/103/CE, do Conselho, de 20 de novembro e pela Diretiva n.º 2013/22/EU, do Conselho, de 13 de maio.

Será, assim, de concluir – segundo a Requerida – que, as matrículas militares atribuídas pelo Ministério da Defesa dos Países Baixos, aos seus veículos, se inserem no elenco de matrículas de série especial (à semelhança das matrículas diplomáticas (CD), consideradas como temporárias ou provisórias), pois, estando os veículos destinados a uma afetação a fins específicos, conexos com o exercício de uma atividade desenvolvida pelas forças militares, para a qual foram adquiridos, as respetivas matrículas são emitidas em razão dos estatutos específicos conferidos a essas entidades ou organizações, logo, sem natureza definitiva no que respeita às matrículas denominadas de série normal emitidas pelo Estado-Membro de proveniência.

Os veículos em apreço não se enquadram no conceito de “matrícula definitiva atribuída por outro Estado Membro da União Europeia” do n.º 1 do art.º 11.º do CISV, por não terem sido emitidas pela entidade administrativa dos Países Baixos competente (RDW), não são aplicáveis as percentagens de redução dos anos de uso constantes da Tabela D do supradito, n.º 1 do art.º 11.º, aplicáveis ao imposto resultante das taxas da Tabela A anexa ao art.º 7.º do CISV.

Deste modo, nas liquidações em causa, e contrariamente ao que alega a requerente no ponto 21.º do pedido de constituição arbitral, não houve qualquer redução do imposto na parte referente à componente cilindrada, em função do tempo de uso, prevista no n.º 1 do art.º 11.º do CISV, na redação em vigor à data dos factos, em virtude dos respetivos veículos não serem portadores de matrículas definitivas, sendo que, se essas liquidações não beneficiaram daquela redução por respeitarem a veículos que não eram portadores de matrículas definitivas, também não lograrão, conseqüentemente, beneficiar da redução sobre a componente ambiental.

Já que, para efeitos da aplicação das percentagens de redução por anos de uso previstas na Tabela D anexa ao n.º 1 do art.º 1.º do CISV, a matrícula definitiva relevante não é a matrícula atribuída em Portugal, mas sim a matrícula definitiva comunitária atribuída pelo Estado-Membro da UE de proveniência do veículo, como resulta da redação da norma em questão.

Não pode ser imputado aos atos de liquidação vício de violação do Direito da UE uma vez que foram aplicadas as normas estabelecidas no CISV, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, não podendo a AT deixar de aplicar normas com base num “julgamento” de alegada desconformidade com o direito comunitário.

O princípio constitucional da legalidade, exige que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) sejam obrigatoriamente criados por lei, em conformidade com o n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Por outro lado, por força do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, a atuação da AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, prevista no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), o que determina a sua vinculação à lei, pelo que a AT não pode contrariar ou desobedecer às normas legais pré-existentes, devendo este princípio ser entendido em sentido proibitivo ou negativo, pois são vedadas as atuações administrativas que contrariem a lei.

Para além disso, acrescenta a AT que o ISV é um imposto interno de consumo, não harmonizado comunitariamente, pelo que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre inúmeras matérias, as quais se encontram expressamente previstas no artigo 165.º da CRP, nomeadamente, a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Ora, constando do CISV a disciplina legal do ISV, que também determina a incidência e taxas deste imposto, e considerando que o ato tributário visado foi praticado ao abrigo do artigo 11.º daquele Código, a AT não pode contrariar ou desobedecer às disposições legais nele ínsitas.

Assim, conclui a Requerida, os atos de liquidação em causa não podem ser considerados ilegais, desde logo, porque os mesmos foram efetuados de acordo com a disciplina legal aplicável, encontrando-se em total consonância com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente.

De qualquer forma, o tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1), 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 atos de liquidação de ISV.

Não serão devidos juros, porquanto não se verifica qualquer erro imputável à administração tributária.

A 19 de setembro de 2023 foi dispensada a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e foi concedido prazo para alegações.

A Requerente apresentou alegações a 6 de outubro de 2023 e a Requerida a 9 de outubro de 2023, onde as partes mantiveram, no essencial as posições assumidas. A Requerente juntou aos autos pareceres do Ministério Público quanto à interpretação da questão de Direito *sub judice*.

A Requerida juntou aos autos acórdão do STA a 6 de maio de 2024.

II. Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não há nulidades para conhecer ou exceções dilatórias, sendo que, quanto à matéria de exceção relativa à caducidade do direito de ação se decidirá no âmbito do mérito da causa, após a decisão sobre a matéria de facto que é questão prévia àquela.

III. Fundamentação

III.I. Matéria de facto

A. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente procedeu à importação e deu entrada em território nacional, entre 12 de Dezembro de 2017 e 14 de Dezembro de 2017, de cinco veículos automóveis ligeiros de passageiros, todos usados, e provenientes dos Países Baixos.
2. A Requerente procedeu às Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV) às quais foram atribuídas os n.os:
DAV nº 2017/..., de 12.12.2017
DAV nº 2017/..., de 12/12/2017
DAV nº 2017/..., de 12/12/2017
DAV nº 2017/..., de 12/12/2017, e
DAV nº 2017/..., de 14/12/2017 da Alfândega de Aveiro
3. A Requerida liquidou o ISV.
4. Não foi aplicada a redução por anos de uso.
5. O valor do imposto referido no ponto 3. foi integralmente pago pela Requerente.
6. Os veículos referidos em 1. não são portadores de matrícula definitiva atribuída por outro Estado-Membro da União Europeia.
7. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos liquidação de ISV em 2 de junho de 2021.
8. Em 11.08.2022, foi a requerente notificada para o exercício de audição prévia, relativamente à proposta de indeferimento do pedido de revisão dos atos tributários.
9. Em 25.01.2022, foi a requerente novamente notificada para o exercício do direito de audição prévia, atenta proposta de deferimento parcial.

10. Em 17.01.2023, foi a requerente novamente notificada para o exercício de audiência prévia relativamente a nova proposta de indeferimento.
11. O fundamento desta nova proposta resulta que as liquidações de ISV em causa não beneficiaram da redução dos anos de uso sobre a componente cilindrada, porquanto os veículos a que respeitam não eram portadores de matrículas definitivas.
12. A Requerente exerceu o direito de audiência prévia.
13. Aos veículos já haviam sido atribuídas matrículas nacionais.
14. Em 10.02.2023, foi a Requerente notificada do despacho, proferido em 07/02/2023, pelo Diretor da Alfândega do Aveiro, de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, bem como a anulação parcial dos atos de liquidação objeto do mesmo e consequente restituição do valor de € 322,71.
15. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi apresentado a 10 de maio de 2023.

B. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e

conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

III.II Matéria de Direito (fundamentação)

O presente pedido de pronúncia arbitral fundamenta-se na ilegalidade da norma do artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), relevante na liquidação ora impugnada, por violação do disposto no artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia (TFUE).

Em primeiro lugar haverá que resolver se uma matrícula militar atribuída a um veículo por pelos Países Baixos pode ser considerada, para efeitos de introdução no consumo no território nacional, como uma matrícula definitiva para efeitos da aplicabilidade da tabela de reduções prevista no n.º 1 do art.º 11º do CISV.

Nos termos do preceito referido 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.

Nestes termos, a aplicação das percentagens de redução de acordo com os anos de uso do veículo implica que este seja portador de matrícula atribuída por outro Estado-Membro da UE e essa matrícula seja definitiva.

No caso em apreço – e conforme admitido pelas partes – os veículos, adquiridos a empresa de leilões, foram utilizados exclusivamente pelas Forças Militares dos Países Baixos, tendo ostentado matrículas emitidas pelo Ministério da Defesa, não tendo sido emitidos certificados de matrícula pela entidade administrativa competente dos Países Baixos - Dutch Vehicle Authority (RDW) para além de os certificados de matrícula serem omissos quanto à data da primeira matrícula (constando de tais elementos referência ao ano de fabrico de 2015).

Desta forma, e seguindo a posição da Requerida, os certificados de matrícula dos veículos não foram emitidos pelo Reino dos Países Baixos, obedecendo às regras constantes da Diretiva nº 1999/37/CE, do Conselho, de 29 de abril, com a redação dada pela Diretiva nº 2003/127/CE, da Comissão, de 23 de dezembro, pela Diretiva nº 2006/103/CE, do Conselho, de 20 de novembro e pela Diretiva nº 2013/22/EU, do Conselho, de 13 de maio. Pelo que, as matrículas militares atribuídas pelo Ministério da Defesa dos Países Baixos, aos seus veículos, se inserem no elenco de matrículas de série especial, destinadas a uma afetação a fins específicos, conexos com o exercício de uma atividade desenvolvida pelas forças militares, para a qual foram adquiridos, as respetivas matrículas são emitidas em razão dos estatutos específicos conferidos a essas entidades ou organizações, logo, sem natureza definitiva no que respeita às matrículas denominadas de série normal emitidas pelo Estado-Membro de proveniência.

Desta forma, na senda da posição assumida pela Requerida, que se acolhe, as matrículas militares, de que os veículos em apreço foram portadores, não se enquadram no conceito de “matrícula definitiva atribuída por outro Estado Membro da União Europeia” do nº 1 do art.º 11º do CISV, por não terem sido emitidas pela entidade administrativa dos Países Baixos competente (RDW), não são aplicáveis as percentagens de redução dos anos de uso constantes da Tabela D do supradito, nº 1 do art.º 11º, aplicáveis ao imposto resultante das taxas da Tabela A anexa ao art.º 7º do CISV, já que, para efeitos da aplicação das percentagens de redução por anos de uso previstas na Tabela D anexa ao nº 1 do art.º 1º do CISV, a matrícula definitiva relevante não é a matrícula atribuída em Portugal, mas sim a matrícula definitiva comunitária atribuída pelo Estado-Membro da UE de proveniência do veículo, como resulta da redação da norma em questão.

Sendo que, se essas liquidações não beneficiaram daquela redução por respeitarem a veículos que não eram portadores de matrículas definitivas, também não lograrão, conseqüentemente, beneficiar da redução sobre a componente ambiental.

Desta forma, se entende as liquidações em apreço nos autos não padecem de ilegalidade quanto a esta questão.

Uma vez que improcede o PPA, não há lugar, conseqüentemente, à restituição do imposto e ao pagamento de juros indemnizatórios

Tendo em conta a decisão proferida não se mostra necessária a análise e decisão de outras questões suscitadas, cujo conhecimento ficado prejudicado.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1 do CPC (*ex vi* 29.º, n.º 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 ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza 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.

Nestes termos, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerente.

IV. DECISÃO

Nestes termos, este Tribunal Arbitral Singular decide,

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação parcial dos atos de liquidação de ISV e decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa.
- b) Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

V. Valor do processo

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 322,71.

VI. Custas

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 € 306,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 10 de julho de 2024

A Árbitra,

(Marisa Almeida Araújo)