

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 2272014-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva – Locação financeira

Decisão Arbitral

Requerente: A..., S.A..

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

1. Em 6 de março de 2014, a sociedade A... , S.A., titular do NIPC ..., com sede social na Rua ..., em ..., (doravante designada por “Requerente”) requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, em 7 de março de 2014, e notificado, em 10 de março de 2014, à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”).

3. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade e conseqüente anulação de 4 (quatro) atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) dos anos de 2010 e 2012 relativamente a 4 (quatro) veículos identificados no Anexo A junto à petição inicial, no valor total de € 142,70 (cento e quarenta e dois euros e setenta cêntimos) e o reembolso desse montante acrescido de juros indemnizatórios.

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.

5. As partes foram notificadas, em 23 de abril de 2014, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 12 de maio de 2014.

7. Em 6 de junho de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito através do despacho de 12 de maio de 2014, apresentou a sua Resposta.

8. Em 2 de julho de 2014 a Requerente apresentou ao Tribunal Arbitral um requerimento a onde afirma que a Requerida não apresentou a sua Resposta dentro do prazo fixado para o efeito e solicita a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo da alínea c) do artigo 16.º do RJAT, e da apresentação de alegações.

9. Por despacho de 18 de julho de 2014 o Tribunal Arbitral admitiu aos autos o requerimento identificado no ponto anterior e mandou notificar a Requerida.

10. A Requerida, em 21 de julho de 2014, concordou com a dispensa da realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e da apresentação de alegações e pronunciou-se sobre a alegada intempestividade da Resposta, considerando que foi notificada para a apresentação da resposta por despacho do Tribunal Arbitral, de 12 de maio, logo o prazo de 30 dias para

contestar apenas precludiria em 12 de junho, ora a resposta foi remetida no dia 6 de junho, sendo a mesma claramente tempestiva.

11. Por despacho do Tribunal Arbitral, de 23 de julho, que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

12. No dia 22 de setembro de 2014, a Requerida requereu a junção ao processo das decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 150/2014-T e n.º 220/2014-T, decisões que concluíram que as facturas- enquanto documentos unilaterais- não possuem valor probatório bastante com vista à ilisão da presunção registral. Por despacho de 25 de setembro de 2014, o Tribunal Arbitral admitiu a junção aos autos desses documentos e mandou notificar a Requerente.

II – SANEAMENTO

13. O tribunal arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º n.º 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março.

A Resposta da Requerida, contrariamente ao alegado pelo Requerente, em 2 de julho de 2014, é tempestiva, porque a Requerida foi notificada para a apresentação da resposta, em 12 de maio de 2014, e entregou a referida resposta, em 6 de junho de 2014, logo o prazo de 30 dias foi respeitado.

O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

Nestes termos, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Considerada a identidade dos factos tributários e os fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto nos artigos 104.º do CPPT e 3.º do RJAT, à cumulação de pedidos verificada *in casu*.

III – MATÉRIA DE FACTO

14. Factos provados

Com base na prova documental junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

A) A Requerente é uma instituição de crédito que no âmbito da sua atividade procede ao financiamento ao setor automóvel através da celebração – entre outros - de contratos de locação financeira destinados à aquisição por empresas e particulares de veículos automóveis.

B) A Requerente incorporou a carteira de ativos da B... de Crédito S.A. Sucursal em Portugal (S...), que foi extinta em 2007.

C) Devido ao fato referido na alínea anterior, a Requerente assumiu a posição de jurídica da S..., designadamente os contratos que respeitavam aos veículos cujo IUC está em discussão nos presentes autos.

D) A Requerente foi notificada, de 4 (quatro) liquidações oficiais de IUC respeitantes aos períodos de tributação de 2010 e 2012 relativas aos veículos com as matrículas ...-... (período de tributação de 2010), ...-... (período de tributação de 2010), ...-... (período de tributação de 2012) e ...-... (período de tributação de 2012), conforme as notas de liquidação constantes dos documentos n.ºs 1 a 4 anexos ao pedido de pronúncia arbitral e que se dão aqui por integralmente reproduzidas.

E) Os veículos automóveis identificados na alínea anterior foram dados em ALD pela S..., tendo, nos termos descritos nas alíneas B) e C), transitado para a Requerente, e os clientes adquiriram, no termo do respetivo contrato, o veículo automóvel mediante o pagamento do correspondente valor residual.

F) A Requerente procedeu ao pagamento voluntário do IUC, conforme consta dos documentos n.ºs 1 a 4 em anexo ao pedido de pronúncia arbitral.

G) A Requerente apresenta cópias das faturas/recibos de vendas dos veículos relativamente aos quais impendeu o pagamento do IUC com data anterior àquela a que o imposto respeita (fatura/recibo emitida em 01/10/2009 referente ao veículo com matrícula ..-.-.-.; fatura/recibo emitida em 29/05/2009 referente ao veículo com matrícula ..-.-.-., fatura/recibo emitida em 01/09/2010 referente ao veículo com matrícula ..-.-.-. e fatura/recibo emitida em 01/09/2010 referente ao veículo com matrícula l) e que constam dos documentos n.ºs 4 a 8 juntos como anexo ao pedido de pronúncia arbitral e que se dão aqui por integralmente reproduzidos.

H) Os adquirentes dos veículos, referidos na alínea anterior, não tinham, à data dos factos tributários, efetuado os registos de aquisição junto da Conservatória do Registo Automóvel, pelo que, na base de dados desta, o Requerente continuava a figurar como proprietário dos mesmos.

15. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

16. Em face da matéria constante dos presentes autos, a questão central a apreciar consiste em saber se, para efeitos do disposto no artigo 3º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), o sujeito passivo do IUC é a locadora ou o novo proprietário caso se tenha verificado que, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, o veículo tiver sido anteriormente alienado, mas continue registado em nome da locadora (seu anterior proprietário).

17. A matéria de facto está fixada (vd., *supra* n.º 14) e vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com a questão já enunciada (vd., *supra* n.º 16).

18. O árbitro do presente processo já proferiu três decisões arbitrais nos processos n.ºs 174/2014-T, 120/2014-T e 140/2014-T sobre questão idêntica à apresentada nos presentes autos. A existência de idêntica questão de mérito num novo processo pode sempre originar a alteração da posição anteriormente adotada, porque do novo contraditório pode resultar um aprofundamento da análise e uma reponderação da matéria de direito.

19. Dos presentes autos, apesar do respeito que o esforço argumentativo evidenciado pela Requerida merece e da existência das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 150/2014-T e n.º 220/2014-T, juntas aos presentes autos pela Requerida, não resultam elementos que justifiquem a alteração da posição que subscrevi nas decisões arbitrais proferidas nos processo identificados no n.º anterior.

20. O artigo 3.º do CIUC afirma o seguinte:

*“Artigo 3.º
Incidência Subjetiva*

1- São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

2- São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”.

Importa esclarecer se a norma constante do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC admite ou não que a pessoa, em nome da qual o veículo se encontra registado na Conservatória do Registo Automóvel, possa demonstrar, através dos meios de prova admitidos em direito, que não é a proprietária do veículo no período a que o imposto respeita e, desta forma, afastar a obrigação de imposto que sobre ela recai.

O n.º 1 do artigo 3.º do CIUC não utiliza o termo “*presumem-se*”, que constava do extinto Regulamento do Imposto Sobre Veículos, e substituiu-o por “*considerando-se*”. Será que esta alteração semântica do legislador, ao ter optado pelo vocábulo “*considerando-se*”, impossibilita a existência de uma presunção?

A interpretação literal do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC só por si, não pode ser considerada inteiramente determinante e deve ser acompanhada de outros elementos que revelem o verdadeiro sentido da norma em análise.

21. As presunções são definidas, nos termos do artigo 349.º do Código Civil, como “... *ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.*”.

De acordo com o disposto no artigo 73.º da LGT, as presunções constantes das normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

A norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC tem a estrutura de uma norma de presunção tal como se encontra definida no Código Civil. Com efeito, verifica-se que a lei retira do facto conhecido, ou seja, a propriedade do veículo constante do registo automóvel, a presunção acerca do sujeito passivo que deve suportar o encargo com o IUC. Sucede, porém, que será sempre possível ao sujeito que consta do registo afastar a aplicação da norma de incidência, desde que faça prova de que a capacidade contributiva que justifica a imposição tributária pertence a outrem, por exemplo, devido à existência da venda do veículo em momento prévio ao da ocorrência do facto tributário.

Em suma, a norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC contém uma presunção de incidência subjetiva relativamente ao proprietário do veículo como tal registado junto da Conservatória do Registo Automóvel, o que, obviamente não afasta a possibilidade de prova em contrário.

22. As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do meio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos atos tributários que nelas se baseiem.

No presente caso, o pedido de constituição do tribunal arbitral é o meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC que suporta as liquidações tributárias cuja anulação constitui objeto do pedido, pois trata-se de matéria que se situa no âmbito da competência deste tribunal arbitral, de acordo com os artigos 2.º e 4.º do RJAT.

23. Nos presentes autos, os veículos relativamente aos quais impendeu o pagamento do IUC foram vendidos em data anterior àquela a que o imposto respeita, mas os adquirentes dos referidos veículos, não tinham, à data dos factos tributários, efetuado os registos de aquisição junto da Conservatória do Registo Automóvel, pelo que, na base de dados desta, o Requerente continuava a figurar como proprietário dos mesmos (vd., alíneas G) e H) do ponto n.º 14.)

Devido à celebração do contrato de compra e venda o proprietário de pleno direito passa a estar abrangido diretamente pelo n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

De acordo com a jurisprudência é claro que, face ao disposto no artigo 408.º, n.º 1, do Código Civil, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei. É o caso do contrato de compra e venda de veículo automóvel (artigos 874.º e 879.º, alínea a) do Código Civil), o qual não depende de qualquer formalidade especial, sendo válido mesmo quando celebrado por forma verbal.

O direito de propriedade dos veículos automóveis está sujeito a registo, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, com as alterações subsequentes e cuja finalidade, de acordo com o artigo 1.º, n.º 1, consiste em “...dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico”.

A falta de registo não afeta a validade do contrato de compra e venda, mas apenas a sua eficácia, e mesmo esta, unicamente perante terceiros de boa fé para efeitos de registo.

Em conclusão, o registo da aquisição da propriedade por parte dos locatários não tem valor constitutivo, mas apenas um valor declarativo, isto é, o comprador torna-se proprietário do veículo vendido mediante simples celebração do contrato de compra e venda, independentemente do respetivo registo.

Uma vez celebrado o contrato de compra e venda do veículo a favor do locatário este adquire a propriedade do mesmo por mero efeito do contrato e concomitantemente a qualidade de sujeito passivo do IUC, agora já não como locatário titular de uma opção de compra, mas como proprietário de pleno direito.

Se o proprietário não proceder logo ao registo da propriedade do veículo a seu favor, presume-se que a propriedade continua a pertencer ao vendedor, mas essa presunção é relativa, ou seja, pode ser afastada mediante prova em contrário.

24. Na factualidade objeto dos presentes autos arbitrais resulta que a venda das viaturas em causa se efetuou em anos anteriores àqueles a que o imposto respeita (vd., alíneas D) e G) do n.º 14). Dos elementos constantes dos autos verifica-se que à data da exigibilidade do imposto a que respeitam as liquidações em causa, a Requerente não era a proprietária dos veículos identificados, por já se ter anteriormente operado as respetivas transferências de propriedade, nos termos da lei civil.

Os meios de prova apresentados pela Requerente, constituídos por cópias das faturas/recibos de vendas (vd. alínea G) do n.º 14.) gozam de presunção de veracidade que lhes é conferida nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT. Assim, estes documentos afiguram-se idóneos e com força bastante para ilidir a presunção em que se suportam aquelas liquidações. Aliás a Requerida não arguiu fatos que, se enquadrem nas alíneas do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, e afastem a presunção de veracidade relativamente aos referidos documentos.

Relativamente ao meio utilizado pelo Requerente para provar a venda do veículo cabe salientar três aspetos.

Primeiro, considerando que a lei não exige para este tipo de contrato a forma escrita, a prova da venda do veículo pode ser feita por qualquer meio, ou seja, nomeadamente por prova testemunhal ou documental. Não existem quaisquer restrições legais a que a prova documental possa consistir na apresentação de uma de uma fatura /recibo da venda do veículo. Assim, a presunção resultante do registo é afastada através destes documentos (fatura /recibo da venda do veículo) e a AT não pode vir a exigir ao vendedor o pagamento do IUC. Exceto se a AT invocar motivos suficientemente fundamentados que ponham em causa a autenticidade das faturas /recibos da venda dos veículos, o que não acontece nos presentes autos.

Segundo, se foi liquidado o IVA sobre a venda do veículo tendo bastado como prova suficiente da transmissão a fatura/recibo da venda não pode depois vir a questionar-se o valor probatório desse mesmo documento para efeitos do IUC.

Por fim, através da apresentação de uma fatura /recibo da venda do veículo a Administração Tributária fica a conhecer que existiu uma transmissão do veículo independentemente do vendedor ter registado ou não a compra. Neste caso o respeito pelos princípios da boa fé, da justiça e da imparcialidade impõe, no nosso entendimento, que a Administração Tributária não ignore a transmissão ocorrida e se abstenha de exigir ao vendedor o pagamento do IUC.

25. Em consequência do exposto, as liquidações objeto do presente processo arbitral devem ser anuladas com a consequente restituição do imposto indevidamente cobrado ao Requerente.

26. O Requerente solicita também que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, 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."* Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

27. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No presente caso, ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela Requerente, não se descortina que, na sua origem, se encontre um erro imputável à AT. Ao promover a liquidação oficiosa do IUC a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC e imputou a qualidade de sujeito passivo deste imposto às pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados. O n.º 1 do art. 3.º do CIUC tem a natureza de presunção legal, daí decorre, para a AT, o direito de liquidar o imposto e exigi-lo a essas pessoas, sem necessidade de provar os factos que a ela conduz, conforme expressamente prevê o n.º 1 do artigo 350.º do Código Civil.

28. A Requerida na resposta considera que, antevendo a hipótese de a pretensão da Requerente ser julgada procedente, não deve ser condenada em custas, porque não deu azo ao litígio.

O artigo 527.º (Regra geral em matéria de custas) do Código de Processo Civil (CPC) dispõe o seguinte:

“1 — A decisão que julgue a ação ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

2 — Entende -se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

3 — No caso de condenação por obrigação solidária, a solidariedade estende -se às custas.”

O Tribunal Arbitral, nos termos do atrás exposto, julgou o pedido do Requerente procedente e, por isso, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 527.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a responsabilidade pelo pagamento da taxa arbitral é inequivocamente da Requerida.

V – DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita à ilisão da presunção de incidência subjetiva do IUC e conseqüentemente anular as liquidações deste imposto, a que se referem os documentos de cobrança anexos ao pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, e restituir o imposto indevidamente pago;
- b) Julgar improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatório a favor da Requerente;
- c) Condenar a Requerida a pagar as custas do presente processo.

Fixa-se o valor do processo em € 142,70 (cento e quarenta e dois euros e setenta cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força 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 de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se a taxa de arbitragem em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a pagar integralmente pelo Requerente, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 26 de setembro de 2014

O árbitro

Olívio Mota Amador