

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 120/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva

Decisão Arbitral

Processo n.º 120/2014-T

Requerente: A... –, S.A..

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

1. Em 12 de fevereiro de 2014, a sociedade A... –, S.A., titular do NIPC ..., com sede social na ..., (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 e notificado, em 14 de fevereiro 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 dos atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) dos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, relativamente às viaturas identificadas nos Documentos n.ºs 2 a 35 juntos à petição inicial no valor total de € 1.198,62(mil cento e noventa e oito euros e sessenta e dois cêntimos) com todas as consequências legais, designadamente o reembolso

acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde a data do respetivo pagamento até integral reembolso.

4. No pedido de pronúncia arbitral, o 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 1 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 16 de abril de 2014.

7. Em 27 de maio de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta.

8. No dia 16 de junho de 2014, pelas 14h, nas instalações do CAAD realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Os representantes do Requerente e da Requerida pronunciaram-se sobre a matéria constante dos autos e mantiveram o alegado respetivamente no pedido e na resposta.

9. A posição do Requerente, de harmonia com o disposto na petição de constituição do Tribunal Arbitral, contem as conclusões seguintes:

- a) *A norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, consagra uma presunção, que dizendo respeito a uma norma de incidência tributária admite sempre prova em contrário;*
- b) *O contrato de compra e venda tem natureza real, sendo o efeito real, face ao disposto no n.º 1 do artigo 408.º do Código Civil, efeito do próprio contrato não ficando dependente de qualquer ato posterior, como é, designadamente, o caso do registo;*
- c) *A função essencial do registo automóvel é dar publicidade à situação jurídica dos veículos não surtindo o registo eficácia constitutiva, funcionando (apenas) como mera presunção ilidível da existência do direito, bem como da respetiva titularidade, tudo nos termos dele constante. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito, pode ser ilidida mediante apresentação de prova em contrário.*
- d) *Não preenchendo a ATA os requisitos da noção de “terceiro” para efeitos de registo, não pode prevalecer-se da ausência de atualização do registo do direito de propriedade para pôr em causa a eficácia plena do contrato de compra e venda e para exigir ao vendedor (anterior proprietário) o pagamento do IUC devido pelo comprador (novo proprietário) desde que a presunção da respetiva titularidade seja ilidida através de prova bastante da venda.*
- e) *Se nos termos de um contrato de compra e venda que tem por objeto um automóvel, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, o veículo já tiver sido anteriormente alienado embora o direito de propriedade deste continue registado em nome do seu anterior proprietário, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, o sujeito passivo do IUC é o novo proprietário, desde que seja apresentada prova bastante da venda que ilida a presunção do registo.”*

11. A Requerida na resposta afirma, em síntese abreviada, o seguinte:

- a) O sentido interpretativo a atribuir à equiparação contida no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC é o de que quando certo veículo automóvel seja objeto de um contrato de locação financeira, de um contrato de compra e venda com reserva de propriedade ou de um contrato de locação com opção de compra, o locatário financeiro, o adquirente com reserva de propriedade e o titular do direito de opção de compra, por força do contrato de locação, respetivamente, deve ser tratado como (ou equiparado a) proprietário, nos termos do n.º 1 do mesmo preceito legal. O que significa que, nos casos enunciados e taxativamente previstos no preceito, são sujeitos passivos do imposto os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade e os titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação, nos mesmos termos que o proprietário de acordo com o n.º 1. Isto é, “(...) *as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*”
- b) É imperativo concluir que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas) as pessoas em nome das quais os mesmos (os veículos) se encontrem registados porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal. Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*.
- c) Mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afeta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, nos termos estabelecidos no CIUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente, que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas *em nome das quais* [os veículos] *se encontrem registados*.

- d) No presente processo não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos peticionados juros indemnizatórios.
- e) Não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente que conseqüentemente, deverá ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

II – SANEAMENTO

12. 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.

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

13. Factos provados

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

A) O Requerente é uma instituição financeira que tem por objeto social a prática das operações permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos, dispondo, para o efeito, de todas as autorizações legalmente exigíveis.

B) No âmbito da sua atividade o Requerente celebra com os seus clientes contratos de Alugar de Longa Duração e Contratos de Locação Financeira, de veículos automóveis, findos os quais transmite a propriedade dos mesmos aos respetivos locatários ou a terceiros.

C) O Requerente foi notificado, em novembro de 2013, de 33 (trinta e três) liquidações oficiosas de Imposto Único de Circulação (IUC) respeitantes aos períodos de tributação de 2009 (7- sete liquidações), 2010 (8- oito liquidações), 2011(8- oito liquidações) e 2012 (10- dez liquidações) relativas a 20 (vinte) viaturas identificadas nas notas de liquidação constantes dos documentos n.ºs 2 a 35 anexos ao pedido de pronúncia arbitral e que se dão aqui por integralmente reproduzidos.

D) O Requerente procedeu ao pagamento voluntário do IUC, em novembro de 2013, conforme consta dos documentos n.ºs 2 a 35 juntos em anexo ao pedido de pronúncia arbitral.

E) O 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 e que constam dos documentos n.ºs 36 a 55 anexos ao pedido de pronúncia arbitral e que se dão aqui por integralmente reproduzidos.

F) 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.

14. Factos não provados

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

IV – MATÉRIA DE DIREITO

15. Em face do exposto, nos números anteriores, a questão central a apreciar nos presentes autos consiste em saber se, para efeitos do disposto no artigo 3º, nº. 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).

16. A matéria de facto está fixada (vd., *supra* n.º 13) e vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com a questão já enunciada (vd., *supra* n.º 15).

17. O árbitro do presente processo proferiu a decisão arbitral no processo n.º 174/2014-T, sendo idêntica a questão de mérito e o mesmo Requerente. Claro que sujeição da mesma questão de mérito num novo processo pode sempre originar a modificação da posição anteriormente adotada, porque do novo contraditório pode resultar um aprofundamento da análise e uma reponderação da matéria de direito.

18. A decisão arbitral proferida no processo n.º 174/2014-T julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita à ilisão da presunção de incidência subjetiva do IUC e consequentemente anulou as liquidações deste imposto. Também julgar improcedente o pedido quanto ao reconhecimento do direito a juros indemnizatório a favor do Requerente e condenar a Requerida ao pagamento das custas do processo.

19. Dos presentes autos não resultam elementos que justifiquem a alteração da posição que subscrevi na decisão arbitral proferida no processo n.º 174/2014-T, pelo que nos pontos seguintes, seguimos a argumentação exposta na referida decisão.

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”.

Urge 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 E) e F) do ponto n.º 13.)

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.º1, 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.

24. Na factualidade objeto dos presentes autos arbitrais resulta que a venda das viaturas em causa se efetuou em anos anteriores àquele a que o imposto respeita, se bem que em seis casos, a venda se tenha efetuado nesse mesmo ano, mas em mês anterior àquele em que ocorreu o facto gerador e conseqüente exigibilidade do imposto.

Dos elementos constantes dos autos verifica-se que à data da exigibilidade do imposto a que respeitam as liquidações em causa, o Requerente não era o proprietário dos veículos identificados, por se ter já anteriormente operado as respetivas transferências de propriedade, nos termos da lei civil.

Os meios de prova apresentados pelo Requerente, constituídos por cópias das faturas/recibos de vendas (alínea E) do n.º 13.) gozam de presunção de veracidade que lhes é conferida nos termos do n.º 1 do art. 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.

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 art. 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 pelo 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 exigí-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 do 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 pelo Requerente, e restituir o imposto indevidamente pago;
- b) Julgar improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatório a favor do Requerente;
- c) Condenar a Requerida a pagar as custas do presente processo.

Fixa-se o valor do processo em € 1.198,62 (mil cento e noventa e oito euros e sessenta e dois 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 pela Requerida, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 7 de agosto de 2014

O árbitro

Olívio Mota Amador