

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 179/2014-T

Tema: IUC – Competência do tribunal; Sujeito passivo

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 179/2014– T

Tema: IUC – Competência do tribunal; Sujeito passivo

I - RELATÓRIO

“A” – **Instituição Financeira de Crédito, S.A.** (adiante referida como Requerente), pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., ..., em Lisboa, apresentou, em 24-02-2014, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º e dos artigos 10º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com a al. a) do art.º 99º e a al. d) do n.º 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – aplicáveis *ex vi* da al. a) do n.º 1 do artigo 10º do decreto-lei referido, um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, na qualidade de sucessora da DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS, com vista a:

- Declaração da ilegalidade das liquidações de Imposto Único de Circulação impugnadas (identificadas nos documentos n.ºs 2 a 54 juntos à petição inicial) relativas aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012, no montante de 3476,18 euros, com a sua consequente anulação;
- A condenação da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso à Requerente do montante de imposto indevidamente pago e dos correspondentes juros indemnizatórios.

A Requerente alega, no essencial, o seguinte:

- A 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;
- No âmbito da sua atividade, a Requerente celebra com os seus clientes contratos de Aluguer 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;
- A Requerente foi notificada de Liquidações Oficiosas de IUC relativas às viaturas identificadas no pedido de pronúncia arbitral (cópias juntas à petição inicial) e aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012;
- A Requerente procedeu ao pagamento voluntário do IUC alegadamente em falta (Documentos n.º 2 a n.º 54 juntos à petição inicial);
- Não obstante o exposto, a Requerente não pode deixar de manifestar a sua discordância relativamente aos referidos atos de liquidação, na medida em que os veículos relativamente aos quais impendia o pagamento do IUC não eram sua propriedade à data identificada pela AT –Administração Tributária e Aduaneira como data da ocorrência do facto gerador do imposto;
- De acordo com o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, *“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;”*
- Embora o atual texto não tenha usado o termo *“presumem-se”*, ao contrário do que constava do extinto Regulamento do Imposto Sobre Veículos (o artigo 3.º, n.º 1 do Regulamento do Imposto Sobre Veículos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho e revogado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho dispunha: *“o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados”*, o art.º 3º, n.º 1 do CIUC continua a conter uma presunção legal em matéria de incidência subjetiva;
- No ordenamento jurídico português encontram-se diversos exemplos de normas que consagram presunções utilizando o verbo *“considerar”*, sendo disso exemplos, no

- Código Civil, entre outras, os artigos 314.º, 369.º, n.º 2, 374.º, n.º 1, 376.º, n.º 2 e 1629.º; No Código da Propriedade Industrial, o artigo 98.º;
- Também no ordenamento jurídico tributário se pode encontrar o verbo “considerar” com um sentido presuntivo, como, por exemplo, o artigo 89º-A, n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT);
 - Por outro lado, o art.º 3º do CIUC deve ainda ser interpretado à luz do princípio da equivalência, estabelecido no artigo 1.º do mesmo Código e que é um princípio estruturante do imposto em causa. Desde princípio se deve retirar que o imposto visa tributar os utilizadores efetivos dos veículos;
 - Entendendo-se que o art.º 3º do CIUC estabelece uma presunção, esta é necessariamente ilidível, por força do art. 73º da LGT;
 - Dos documentos apresentados pela Requerente, extrai-se que todos os veículos sobre os quais recaem as liquidações ora impugnadas foram vendidos em data anterior àquela a que o imposto respeita;
 - O registo automóvel não tem valor constitutivo mas apenas declarativo, pelo que a ausência de registo não poderá afetar a qualidade de proprietário;
 - A ausência de registo também não impede a eficácia plena dos contratos de compra e venda dos veículos, nos termos conjugados do art.º 5º, n.º 1 e n.º 4 do Código do Registo Predial (CRPred.);

Na sua resposta ao pedido de pronúncia apresentado pela Requerente, a Requerida AT - Autoridade Tributária e Aduaneira deduz defesa por exceção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

A - Por exceção

- Ao contrário do que afirma a Requerente, não foram emitidas nos casos dos veículos em apreço liquidações oficiosas, mas sim meras notas de cobrança, geradas pela própria Requerente através da Internet no Portal das Finanças;
- Logo, não tendo sido emitidos atos de liquidação oficiosa pela entidade Requerida, mas documentos de cobrança que a Requerente de forma plenamente voluntária

- extraíu do Portal das Finanças, o presente pedido de pronúncia arbitral carece de objeto atendendo a não se encontrarem a ser sindicados atos de liquidação;
- Assim sendo, não constituindo a nota de cobrança um ato tributário, verifica-se no caso vertente uma situação de falta de objeto do processo arbitral, a qual constitui uma exceção perentória que deverá conduzir à absolvição da Requerida da instância, nos termos do art.º 576, n.º 3 do Código do Processo Civil;
 - Além disso, atendendo à inexistência de atos de liquidação, é também o Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria para conhecer do pedido, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa;
 - A entender-se que se está perante autoliquidações geradas pela Requerente no Portal das Finanças através da Internet, para que tais autoliquidações pudessem ser objeto de impugnação judicial era necessário que a impugnação fosse precedida de reclamação administrativa das mesmas autoliquidações, o que não se verifica, sendo a consequência deste facto a não impugnabilidade de tais atos.

B - Por Impugnação

- O legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou, nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos [veículos] se encontrem registados;
- O normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do n.º 1 do artigo 3.º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, de residência, de localização, entre muitos outros;
- A título exemplificativo, a Requerida aponta os artigos 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), 2.º, 3.º e 4.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 4.º, 17.º,

18.º e 20.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), em que se utiliza a expressão “considera-se” para se qualificar uma situação para efeitos fiscais, sem que tal expressão possa ser vista como uma presunção;

- Nestes termos, é imperativo concluir que, no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários ou, nas situações previstas no n.º 2, os titulares aí enunciados) as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal;
- O referido entendimento corresponde ao adotado na jurisprudência dos nossos tribunais, tendo sido sufragado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no Processo n.º 210/13.0BEPNF;
- O referido entendimento é o único que, atendendo ao elemento sistemático da interpretação, é compatível com a unidade do regime do IUC;
- A interpretação que a Requerente faz do art.º 3º é violadora do princípio da confiança e da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.
- A Requerente não consegue fazer prova de que os factos que resultam da presunção registal não são verdadeiros, porque os documentos apresentados como prova não têm força probatória suficiente para ilidir a presunção registal.

No dia 15 de julho de 2014 realizou-se, nas instalações do Centro de Arbitragem Administrativa, a reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

Nesta reunião, ficou acordado que seria concedido às partes um prazo de dez dias, sucessivos, para apresentarem alegações finais escritas.

A Requerente apresentou alegações, argumentando o seguinte:

- O atual processo de cobrança do Imposto Único de Circulação, em que o sujeito passivo do imposto não é quem circula com o veículo, não é quem dele tem a posse e a direção efetiva, não é quem dele é efetivo proprietário mas simplesmente quem, no registo automóvel, consta como proprietário, é um processo no qual a procura de eficácia fiscal redundava em injustiça fiscal;

- Esta injustiça é tanto maior quanto é limitada a possibilidade de o sujeito passivo, que não é efetivo proprietário, se recusar ao pagamento do imposto;
- Com efeito, uma vez emitido o documento de cobrança do imposto, a conduta menos lesiva para o contribuinte é o respetivo pagamento voluntário, com redução do montante das coimas;
- Sem pagamento voluntário, a oposição posterior à liquidação do imposto implica, ou o pagamento posterior do imposto sem redução de coimas e com aumento dos custos associados, ou a apresentação de garantia para sustentar a respetiva execução;
- Mesmo a aceitar-se que os documentos juntos pela Requerente não assumam a qualidade de liquidações officiosas *stricto sensu*, os mesmos são documentos de cobrança de impostos efetivamente liquidados pela Administração Fiscal, que determinou o facto gerador do imposto, o sujeito passivo e o montante do tributo;
- Os documentos juntos pela Requerente são, assim, liquidações da Administração Tributária, e, em qualquer caso, revelam a existência de uma liquidação da inteira responsabilidade da Administração Tributária, uma vez que não foi a Requerente que inventou ou de qualquer forma parametrizou essa liquidação;
- Em consequência é o Tribunal Arbitral materialmente competente para decidir o pleito;
- As faturas são documentos contabilísticos e, como tal, nos termos do art.º 75º da LGT, presumem-se verdadeiros até prova em contrário, prova que a Administração Fiscal não realizou;
- Com a apresentação destas faturas, a Requerente ilidiu a presunção do art.º 3º, n.º 1 do CIUC.

A Requerida não apresentou alegações finais escritas.

O Tribunal arbitral singular foi regularmente constituído em 30-04-2014, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as despectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n-º 1, als. a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.

A cumulação de pedidos é legal, por se verificarem os pressupostos do artigo 3º, n. 1 do RJAT.

Não foram identificadas nulidades no processo.

II – QUESTÕES A DECIDIR

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

- A existência de atos de liquidação ou de autoliquidação cuja impugnação é objeto do pedido;
- A competência do Tribunal arbitral para conhecer do pedido;
- A concluir-se pela improcedência das exceções atinentes às questões anteriores, a interpretação do artigo 3º, n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação Automóvel (CIUC) como consagrando ou não uma presunção respeitante à qualificação, como proprietário de um veículo, da entidade em nome da qual a propriedade do mesmo se encontra registada;
- A concluir-se pela qualificação dessa norma como uma presunção, a sua efetiva ilisão no caso dos autos.

III – FUNDAMENTAÇÃO

A. FACTOS PROVADOS CONSIDERADOS RELEVANTES

1º: A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento de 42 liquidações de IUC respeitantes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, e referentes a 29 veículos, cujo registo de propriedade constava em seu nome;

3º: A Requerente emitiu faturas relativas à venda dos 29 veículos a que dizem respeito as liquidações de IUC impugnadas;

Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

B. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. Questão da existência de atos de liquidação ou de autoliquidação cuja impugnação é objeto do pedido

Na sua defesa por exceção, a Requerida suscita as seguintes questões:

- Os documentos juntos pela Requerente como comprovativos das liquidações de IUC constituem notas de cobrança e não liquidações. Sendo notas de cobrança, não são atos tributários, e como tal não podem ser objeto de impugnação, pelo que falta objeto ao presente processo arbitral.
- Não existem no caso atos de liquidação, pelo que o Tribunal arbitral é incompetente em razão da matéria para conhecer do pedido;
- A entender-se que se está perante autoliquidações geradas pela Requerente no portal das Finanças através da internet, para que tais autoliquidações pudessem ser objeto de impugnação judicial era necessário que a impugnação fosse precedida de reclamação administrativa das mesmas autoliquidações, o que não se verifica, sendo a consequência disto a não impugnabilidade de tais atos.

Alega a Requerida que os documentos juntos pela Requerida são meras notas de cobrança, as quais não constituem atos tributários.

Não cremos que assista razão à Requerida quanto a este ponto.

As notas de cobrança juntas pela Requerente não corporizam atos de liquidação, mas comprovam que existiram atos de liquidação do imposto, ou essas notas de cobrança não poderiam ter sido emitidas (no mesmo sentido, a decisão arbitral proferida no processo n.º 183/2014-T, ainda não publicada e junta pela Requerida aos autos).

O que a Requerente impugna são os atos de liquidação que estiveram na origem dos documentos de cobrança juntos ao processo como meio de prova das liquidações.

Não se verifica, portanto, a exceção de falta de objeto do processo.

2.A competência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido

A Requerida alega ainda que, quando não se considere não existirem atos de liquidação de qualquer espécie, então estar-se-á, quando muito, e em todos os casos, perante autoliquidações, cuja impugnação está dependente de reclamação graciosa prévia, que, nos casos vertentes, não existiu.

É um facto, reconhecido pela Requerente, que não foram deduzidas reclamações graciosas das liquidações impugnadas.

O Tribunal entende, porém, contrariamente ao que sustenta a Requerente, que esta realizou, efetivamente, autoliquidações, através da plataforma de comunicação eletrónica da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

A doutrina portuguesa maioritária considera que a liquidação é a parte ou a fase do ato tributário que consiste na aplicação da taxa à matéria coletável.¹ A doutrina reconhece a existência de uma aceção mais ampla de “liquidação”, que compreenderia os atos do chamado lançamento e a liquidação em sentido restrito.² Mas ainda que se tomasse como certo que a regra do art.º 131º do CPPT tem subjacente um conceito amplo de liquidação – o que não pode considerar-se isento de dúvidas – haveria sempre que considerar que a liquidação não se encontraria concluída sem o ato de liquidação *stricto sensu*.

Ora, no caso vertente, se é certo que a Administração Tributária realizou os atos de lançamento objetivo e subjetivo, o ato de liquidação em sentido estrito, que levou à emissão da nota de cobrança, foi realizado pelo sujeito passivo, através da plataforma de comunicação eletrónica da Requerida. O facto de esta liquidação – aplicação da taxa à matéria coletável – ser feita através de uma aplicação informática disponível na mesma plataforma para o efeito não invalida esta afirmação. O aspeto fundamental é, no entender do Tribunal, que a Requerente tinha a possibilidade de não ter desencadeado a liquidação, i.e. a aplicação da taxa à matéria coletável, sem o que a dívida de imposto não se tornaria líquida e exigível, enquanto não houvesse liquidação oficiosa.

Ora, nos termos do art.º 2º, al. a) da “Portaria de Vinculação”,³ estão excluídas do âmbito de vinculação da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira à arbitragem tributária as autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa, nos termos do art.º 31º do CPPT.

Por seu turno, o art.º 131º do CPPT determina que “em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária”.

¹ Cardoso da Costa, J. M., *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1970, p. 397; Faveiro, V., *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1984, p. 398; Cimourdain de Oliveira, C., *Lições de Direito Fiscal*, 6ª ed., Porto, 1997, p. 122; Soares Martinez, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1996, p. 308.

² Casalta Nabais, J. *Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, 2003, p. 304.

³ Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

E assim, há que concluir que uma autoliquidação de um tributo sobre a qual não tenha havido recurso à via administrativa não é impugnável junto dos tribunais arbitrais, pelo que o Tribunal é incompetente para apreciar a legalidade as autoliquidações impugnadas.

V. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal decide:

- Julgar procedente a exceção de incompetência material do Tribunal para apreciar e decidir sobre a legalidade dos atos de autoliquidação impugnados, absolvendo, em consequência, a Requerida da instância.

Valor da utilidade económica do processo: Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 3 476,98 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 euros, conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 15 de outubro de 2014

O Árbitro

(Nina Aguiar)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.