

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 243/2013 -T

Tema: IUC – Incidência subjectiva, Presunções legais

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 243/2013 – T

Tema: IUC – incidência subjectiva, presunções legais

Processo n.º 243/2013-T

I – Relatório

1.1. A, Lda, doravante designada por «requerente», na qualidade de sociedade incorporante da sociedade B, S.A., tendo sido notificada do indeferimento das reclamações gratuitas (relativas a IUC, juros compensatórios e respectivas coimas) n.ºs ... , apresentou, em 29/10/2013, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 99.º do CPPT e 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 2, al. c), do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante somente designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista “a anulação das decisões da Autoridade Tributária e dos respectivos Documentos de cobrança dos IUCs [e] o reembolso das importâncias indevidamente pagas pela requerente”.

1.2. Em 30/12/2013 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

1.3. Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos e para os efeitos do mencionado artigo. A AT apresentou a sua resposta em 4/2/2014, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido da requerente.

1.4. Em 7/2/2014, o Tribunal Arbitral solicitou à AT cópia do processo administrativo, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 17.º, n.º 2, do RJAT. A referida cópia foi enviada a 19/2/2014 e junta ao presente processo a 20/2/2014.

1.5. Em 6/3/2014, a ora requerente apresentou, considerando o disposto no n.º 2 do art. 17.º do RJAT, requerimento solicitando que a AT fosse notificada para proceder à junção dos processos n.º ... e n.º A 7/3/2014 foi emitido despacho determinando a junção ao processo do requerimento em causa e a respectiva notificação à requerida.

1.6. A reunião nos termos e para os efeitos do disposto no art. 18.º do RJAT realizou-se em 18/3/2014. Dá-se aqui por reproduzido o conteúdo da respectiva acta. Foi designada a data de 31/3/2014 para a prolação da decisão arbitral.

1.7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

II – Fundamentação: A Matéria de Facto

2.1. Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “o registo automóvel não surte eficácia constitutiva, pois destina-se a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção ilidível (presunção «iuris tantum») da existência do direito”; **b)** “a interpretação do art. 3.º do CIUC que se compadece com as regras registrais é a que considera que estamos perante uma mera presunção, que é elidível e que admite prova em contrário”; **c)** “no caso em apreço, todas as viaturas [...] já não eram

propriedade da ora requerente e, por conseguinte, a mesma não deveria suportar o imposto relativo à sua circulação”; **d)** “das cópias das facturas [extraí-se] que a venda das viaturas se efectuou em momento anterior ao que ocorreu o facto gerador e a consequente exigibilidade do imposto (cfr. arts. 4.º e 6.º do CIUC).”

2.2. Conclui a ora requerente que: **a)** deve ser dada “como provada a presente acção arbitral e consequentemente anular as decisões da Autoridade Tributária, de indeferimento das reclamações graciosas supra identificadas [...] em virtude de tal decisão se fundar em errada interpretação da lei, nomeadamente do disposto no art. 3.º, n.º 1, do CIUC, uma vez que a presunção resultante desse dispositivo admite prova em contrário, sendo certo que atenta a documentação junta em sede própria pela requerente e que consta dos respectivos processos administrativos, prova manifestamente que a propriedade dos veículos à data da incidência do Imposto Único de Circulação pertencia a terceiros e por conseguinte não devia ser a requerente considerada sujeito passivo da referida obrigação tributária”; **b)** “em consequência da anulação das decisões da Autoridade Tributária e dos respectivos Documentos de cobrança dos IUCs acima identificados, deve ser proferida decisão a ordenar o reembolso das importâncias indevidamente pagas, pela requerente, no valor total de 39.176,40 € [...], acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, previstos nos arts. 43.º da LGT e no art. 61.º do CPPT, bem como das coimas indevidamente pagas.”

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação: **a)** que há “enviesada leitura da letra da lei” porque no art. 3.º, n.º 1, do CIUC, “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”; **b)** que a interpretação da requerente “não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime”; **c)** que a interpretação da requerente “ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC”. Em síntese, a AT sustenta que “os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que, à luz do disposto no art. 3.º, n.º 1 e 2 do CIUC e do art. 6.º do mesmo código, era a requerente, na

qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC [...] pelo que improcedem, in totum, os argumentos que a Requerente tece.” Conclui, por fim, que “deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.”

2.4. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) A ora requerente e a sociedade B, procederam, por via de escritura, à fusão das duas sociedades mediante incorporação da B na sociedade ora requerente.

ii) Nos termos da referida fusão, o património da sociedade B foi transferido, na totalidade, para a ora requerente, tendo sido extinta a sociedade B (conforme inscrição n.º 8 da certidão permanente que consta do doc. n.º 1 anexo à presente p.i. e do doc. n.º 1 anexo ao PA1 apenso).

iii) A ora requerente foi notificada, em 3/9/2013, do indeferimento das seguintes reclamações gratuitas relativas a IUC do ano de 2008, juros compensatórios e respectivas coimas (os quais foram enviados em nome da sociedade B para a morada da ora requerente): ... (doc. n.º 2 apenso à p.i. e PA20), no valor de €930,00; ... (doc. n.º 3 apenso à p.i. e ainda PA19), no valor de €1053,80; ... (doc. n.º 4 apenso à p.i. e ainda PA24), no valor de €1696,00; ... (doc. n.º 5 apenso à p.i. e ainda PA25), no valor de €1905,00; ... (doc. n.º 6 apenso à p.i. e ainda PA26), no valor de €1801,00; ... (doc. n.º 7 apenso à p.i. e ainda PA27), no valor de €435,00; ... (doc. n.º 8 apenso à p.i. e ainda PA28), no valor de €1906,60; ... (doc. n.º 9 apenso à p.i. e ainda PA29), no valor de €1444,50; ... (doc. n.º 10 apenso à p.i. e ainda PA30), no valor de €1000,00; ... (doc. n.º 11 apenso à p.i. e ainda PA31), no valor de €2100,00.

iv) A ora requerente foi notificada, em 9/9/2013, do indeferimento das seguintes reclamações gratuitas relativas a IUC do ano de 2008, juros compensatórios e respectivas coimas (os quais foram enviados em nome da sociedade B... para a morada da ora

requerente): ... (doc. n.º 12 apenso à presente p.i. e PA23), no valor de €631,80; ... (doc. n.º 13 apenso à p.i. e ainda PA22), no valor de €988,20; ... (doc. n.º 14 apenso à p.i. e ainda PA21), no valor de €723,70.

v) A ora requerente foi notificada, em 3/10/2013, do indeferimento das seguintes reclamações gratuitas relativas a IUC do ano de 2008, juros compensatórios e respectivas coimas: ... (doc. n.º 15 apenso à presente p.i. e PA1), no valor de €4954,70; ... (doc. n.º 16 apenso à p.i. e ainda PA5), no valor de €5540,00; ... (doc. n.º 17 apenso à p.i. e ainda PA4), no valor de €5324,90; ... (doc. n.º 18 apenso à p.i. e ainda PA2), no valor de €1620,00 (aqui notificada como sociedade incorporante da sociedade C, S.A.).

vi) Por último, a ora requerente foi notificada, em 4/10/2013, do indeferimento da seguinte reclamação gratuita, também relativa a IUC do ano de 2008, juros compensatórios e respectivas coimas: ... (doc. n.º 19 apenso à presente p.i. e PA3), no valor de €5121,20.

vii) Em momento anterior ao ano e mês da tributação do imposto em causa, as viaturas em causa foram objecto de venda a terceiros, não sendo, assim, propriedade da ora requerente, conforme listas exaustivas constantes dos respectivos processos administrativos apensos e supra identificados, e que, dada a sua extensão, aqui se dão por reproduzidas. Todas as vendas mencionadas nas referidas listas encontram-se suportadas pelas respectivas facturas de venda, devidamente identificadas.

2.5. Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

III – Fundamentação: A Matéria de Direito

No presente caso, são três as questões de direito controvertidas: **1)** saber se, como conclui a requerente, há, no caso aqui em análise, “errada interpretação da lei, nomeadamente do disposto no art. 3.º, n.º 1, do CIUC”; **2)** saber se, como alega a AT, a interpretação da ora requerente “não atende ao elemento sistemático, [e viola] a unidade do

regime”, e ainda se, como também alega a AT, tal interpretação “ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC”; 3) saber se, no presente caso, são devidos juros indemnizatórios à requerente.

Vejam, então.

1) e 2) As duas primeiras questões de direito confluem na direcção da interpretação do art. 3.º do CIUC, pelo que se mostra necessário: **a)** saber se a norma de incidência subjectiva, constante do referido art. 3.º, estabelece ou não uma presunção; **b)** saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o *elemento sistemático* e o *elemento teleológico*; **c)** saber - admitindo que a presunção existe (e que a mesma é *iuris tantum*) - se foi feita a ilisão da mesma.

a) O art. 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, tem a seguinte redacção, que aqui se reproduz:

“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva

1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, 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”.

A interpretação do texto legal citado é, naturalmente, imprescindível para a resolução do caso em análise. Nessa medida, afigura-se necessário recorrer ao art. 11.º, n.º 1, da LGT, e, por remissão deste, ao art. 9.º do CC.

Ora, nos termos do referido art. 9.º do CC, a interpretação parte da letra da lei e visa, através dela, reconstituir o “pensamento legislativo”. O mesmo é dizer

(independentemente da querela *objectivismo-subjectivismo*) que a *análise literal* é a base da tarefa interpretativa e os *elementos sistemático, histórico* ou *teleológico* são guias de orientação da referida tarefa.

A *apreensão literal* do texto legal em causa não gera - ainda que seja muito discutível a separação desta relativamente ao apuramento, mesmo que mínimo, do respectivo *sentido* - a noção de que a expressão “considerando-se como tais” significa algo diverso de “presumindo-se como tais”. De facto, muito dificilmente encontraríamos autores que, numa tarefa de *pré-compreensão* do referido texto legal, repelissem, “instintivamente”, a identidade entre as duas expressões.

Confirmando a indistinção (tanto *literal* como de *sentido*) das palavras “considerando” e “presumindo” (presunção), vejam-se, por ex., os seguintes artigos do Código Civil: 314.º, 369.º, n.º 2, 374.º, n.º 1, 376.º, n.º 2, e 1629.º. E, com especial interesse, o caso da expressão “considera-se”, constante do art. 21.º, n.º 2, do CIRC. Como assinalam Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, a respeito desse artigo do CIRC: “*para além de esta norma evidenciar que o que está em causa em sede de tributação de mais-valias é apurar o valor real (o de mercado), a limitação ao apuramento do valor real derivada das regras de determinação do valor tributável previstas no CIS não poder deixar de ser considerada como uma presunção em matéria de incidência, cuja ilisão é permitida pelo artigo 73.º da LGT*” (*Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª ed., 2012, pp. 651-2).

b) Estes são apenas alguns exemplos que permitem concluir que é precisamente por razões relacionadas com a “unidade do sistema jurídico” (o *elemento sistemático*) que não se poderá afirmar que só quando se usa o verbo “presumir” é que se está perante uma presunção, dado que o uso de outros termos ou expressões (literalmente similares) também podem servir de base a presunções. E, de entre estas, as expressões “considera-se como” ou “considerando-se como” assumem, como se viu, destaque.

Se a análise literal é apenas a *base da tarefa*, afigura-se, naturalmente, imprescindível a avaliação do texto à luz dos demais *elementos* (ou *sub-elementos* do denominado *elemento lógico*). Com efeito, a AT alega, também, que a interpretação da requerente “ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC”.

Justifica-se, portanto, averiguar se a interpretação que considere a existência de uma presunção no art. 3.º do CIUC colide com o *elemento teleológico*, i.e., com as *finalidades* (ou com a *relevância sociológica*) do que se pretendia com a regra em causa. Ora, tais *finalidades* estão claramente identificadas no início do CIUC: “*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*” (vd. art. 1.º do CIUC).

O que se pode inferir deste artigo 1.º? Pode inferir-se que a estreita ligação do IUC ao *princípio da equivalência* (ou *princípio do benefício*) não permite a associação exclusiva dos “*contribuintes*” aí referidos à figura dos *proprietários* mas antes à figura dos *utilizadores* (ou dos *proprietários económicos*). Como bem se assinalou na DA n.º 73/2013-T: “na verdade, a *ratio legis* do imposto [IUC] antes aponta no sentido de serem tributados os utilizadores dos veículos, o «proprietário económico» no dizer de Diogo Leite de Campos, os efectivos proprietários ou os locatários financeiros, pois são estes que têm o potencial poluidor causador dos custos ambientais à comunidade.”

Com efeito, se a referida *ratio legis* fosse outra, como compreender, p. ex., a obrigação (por parte das entidades que procedam à locação de veículos) - e para efeitos do disposto no art. 3.º do CIUC e no art. 3.º, n.º 1, da Lei n.º 22-A/2007, de 29/6 - de fornecimento à DGI dos dados respeitantes à identificação fiscal dos *utilizadores* dos referidos veículos (vd. art. 19.º)? Será que onde se lê “*utilizadores*”, devia antes ler-se, desconsiderando o *elemento sistemático*, “*proprietários com registo em seu nome*”...?

c) Do exposto retira-se a conclusão de que limitar os sujeitos passivos deste imposto apenas aos *proprietários* dos veículos em nome dos quais os mesmos se encontrem registados - ignorando as situações em que estes já não coincidam com os *reais proprietários* ou os *reais utilizadores* dos mesmos -, constitui restrição que, à luz dos *fins* do IUC, não encontra base de sustentação. E, ainda que se invoque o art. 6.º do CIUC, como o faz a AT, para alegar “que só as situações jurídicas objecto de registo [...] geram o nascimento da obrigação de imposto”, é necessário ter presente que tal registo gera apenas uma presunção ilidível, i.e., uma presunção que pode ser afastada mediante prova em contrário (prova de que o registo já não traduz, no momento da obrigação de imposto, a *verdade material* que lhe teria dado origem).

Seria, aliás, injustificada a imposição de uma espécie de presunção inilidível, uma vez que, sem uma razão aparente, estar-se-ia a impor uma (reconhecidamente discutível) *verdade formal* em detrimento do que realmente podia e teria ficado provado; e, por outro lado, a afastar o dever da AT de cumprimento do princípio do inquisitório estabelecido no art. 58.º da LGT, i.e., o dever de realização das diligências necessárias para uma correcta determinação da realidade factual sobre a qual deve assentar a sua decisão (o que significa, no presente caso, a determinação do proprietário actual e efectivo do veículo).

Acresce que, se não se permitisse ao vendedor a ilisão da presunção constante do art. 3.º do CIUC, estar-se-ia a beneficiar, sem uma razão plausível, os adquirentes que, na posse de formulários de contratos de aquisição correctamente preenchidos e assinados, e usufruindo das vantagens associadas à sua condição de proprietários, se tentassem eximir, por via de um “formalismo registral”, ao pagamento de portagens ou coimas.

A este propósito, convém notar, também, que o registo de veículos não tem eficácia constitutiva, funcionando, como antes se disse, como uma presunção ilidível de que o detentor do registo é, efectivamente, o proprietário do veículo. Neste sentido, vd., v.g., o Ac. do STJ de 19/2/2004, proc. 03B4639: “*O registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível, (presunção «juris tantum») da existência do direito (art.s 1.º, n.º 1 e*

7.º, do CRP84 e 350.º, n.º 2, do C.Civil) bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constantes.”

No mesmo sentido, referiu, a este respeito, a DA n.º 14/2013-T, em termos que aqui se acompanham: *“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 respectiva titularidade, tudo nos termos dele constante. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito pode ser ilidida por prova em contrário. Não preenchendo a AT os requisitos da noção de terceiro para efeitos de registo [circunstância que poderia impedir a eficácia plena dos contratos de compra e venda celebrados], não pode prevalecer-se da ausência de actualização 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 respectiva titularidade seja ilidida através de prova bastante da venda.”*

Ora, no caso aqui em análise, verifica-se que a ilisão da presunção (por via de “prova bastante” das vendas alegadas) foi realizada. Aliás, deve notar-se que a AT não questionou as facturas apresentadas pela requerente (nem o Tribunal vê razão para as questionar), sendo as mesmas claramente demonstrativas de que esta não era, à data do imposto, a proprietária dos veículos em causa.

3) Uma nota final para apreciar, ao abrigo do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da requerente (art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT).

A este respeito, lembrou a DA n.º 26/2013-T (que tratou de situação muito semelhante à ora em apreciação): *“O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida 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. [...]*

ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando, em consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito [a juros indemnizatórios] a favor do contribuinte. Com efeito, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.”

Atendendo a esta justificação, com a qual se concorda, conclui-se, também no presente caso, pela improcedência do mencionado pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

IV – Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação impugnados e o reembolso das importâncias indevidamente pagas;
- Julgar improcedente o pedido na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €39.176,40 (trinta e nove mil cento e setenta e seis euros e quarenta cêntimos), nos termos do art. 32.º do CPTA e do art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerida, no montante de €1836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, dado que o presente pedido foi julgado procedente, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 31 de Março de 2014.

O Árbitro

Miguel Patrício

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*