

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 637/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva; Presunções legais

Proc. 637/2014-T

Decisão arbitral

Requerente: A..., Lda.

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

1. Pedido

A..., Lda, pessoa colectiva n.º ..., com sede no ..., Avenida ..., lote..., 2º andar, em Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou, em 28-08-2014, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista a

- Anulação de 352 actos de liquidação de Imposto Único de Circulação referentes aos anos 2009, 2010, 2011 e 2012.

A Requerente alega, no essencial, o seguinte:

- Os actos de liquidação impugnados informam de ilegalidade por erro nos pressupostos relativos ao facto tributário;
- Tal erro consubstancia-se em os actos de liquidação impugnados assentarem no pressuposto de que a Requerente era proprietária dos veículos em causa na data dos factos tributários quando, na realidade, a Requerente não era proprietária dos

veículos em causa nessas datas. E não era proprietária dos referidos veículos por ter procedido anteriormente à sua alienação.

- De acordo o artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação, é sujeito passivo do imposto o proprietário do veículo. E embora a mesma disposição diga que se considera como proprietário do veículo a pessoa que como tal figure no Registo Automóvel, esta norma deve ser interpretada como uma presunção, em matéria de incidência, que é ilidível.
- Ao juntar documentos (facturas) comprovativos da venda dos veículos, a Requerente ilide a presunção de propriedade que sobre ela recai, não podendo, por conseguinte, ser considerada sujeito passivo do imposto liquidado.

2. Resposta da Requerida

Em resposta ao pedido de pronúncia apresentado pela Requerente, a Requerida AT - Autoridade Tributária e Aduaneira:

- 2.1. Alega existir irregularidade do pedido, por a Requerente não identificar os actos tributários cuja ilegalidade pretende sindicar;
- 2.2. Excepciona a ilegalidade da cumulação de pedidos, por se estar perante situações fácticas díspares, consubstanciadas em veículos diferentes, com datas de vendas diferentes, procedimentos diferentes, vendidos a entidades diferentes e por valores totalmente díspares;
- 2.3. Por impugnação, alega:
 - 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. Não é de interpretar esta norma, por conseguinte, como uma presunção.
 - A interpretação que a Requerente faz do art.º 3º, no sentido de que este contém uma presunção ilidível, é violadora do princípio da confiança e da segurança jurídicas,

do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.

- 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.
- Mas ainda que se interprete a disposição em causa como contendo uma presunção, a Requerente não consegue fazer prova de que os factos que resultam da presunção registal não são verdadeiros, porque os documentos apresentados como prova - facturas relativas a vendas dos veículos - não têm força probatória suficiente para ilidir a presunção registal.

3. Tramitação subsequente

Por proposta e mediante a concordância de ambas as Partes, o Tribunal deliberou prescindir da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

4. Alegações

A Requerente não apresentou alegações escritas.

A Requerida apresentou alegações escritas, em que reiterou toda a argumentação articulada na resposta.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 30-10-2014, 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), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

III – QUESTÕES A DECIDIR

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

1. Questão prévia

- Procedência da excepção de ilegalidade da cumulação de pedidos

2. Questões de mérito

- 2.1. A consagração, no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, de uma presunção e a sua ilidibilidade
- 2.2. A ilisão, no caso concreto, por parte da Requerente, da presunção de propriedade dos veículos objecto de imposto

IV – FACTOS PROVADOS

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

1º: A Requerente foi notificada das liquidações de IUC identificadas em documento identificado como “tabela anexa”, anexo à petição inicial;

2º As liquidações de IUC referiam-se a veículos cuja propriedade se encontrava registada em nome da Requerente à data dos factos tributários;

4º A Requerente deduziu reclamação graciosa contra as referidas liquidações de imposto;

Não existem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

V - FUNDAMENTAÇÃO

1. Questão prévia - Procedência da excepção de ilegalidade da cumulação de pedidos

Alega a Requerida que não existe identidade das circunstâncias de facto, por estarmos perante veículos diferentes, com datas de vendas diferentes, procedimentos diferentes, vendidos a entidades diferentes e por valores totalmente díspares.

O artigo 3.º/1 do RJAT diz sobre esta matéria que «a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Vejamos em primeiro lugar o que não deve entender-se por “mesmas circunstâncias de facto”.

Por “mesmas circunstâncias de facto” não deve, salvo melhor opinião, entender-se restritivamente e exactamente “os mesmos factos”. Segundo esta interpretação restritiva, poderia existir cumulação de pedidos quando o mesmo facto – a venda do veículo X – estivesse em causa em relação a várias liquidações de imposto relativas a vários anos. Pensamos que não deve interpretar-se assim, desta forma restritiva, a norma em causa porque a expressão “circunstâncias de facto” não é equivalente a “factos”. Pensamos que o que o legislador pretende dizer com “mesmas circunstâncias de facto” é o “mesmo perfil circunstancial que enquadra vários factos diferentes” (v.g. várias vendas).

Várias vendas de veículos são vários factos, em relação aos quais se poderá – ou não – considerar existir identidade das “circunstâncias de facto”.

Por outro lado, o que deve relevar para a questão da cumulação de pedidos não são quaisquer características dos factos em causa no pedido, mas as características que têm conexão com a causa de pedir. Assim, cremos que existirá identidade das circunstâncias de facto quando as circunstâncias factuais sejam tão similares que a fundamentação de facto seja idêntica para todos os pedidos, de modo que o julgamento que o julgador tenha de fazer sobre a matéria de facto seja idêntico em todos os pedidos.

Pensamos ser esta a interpretação mais conforme não só com a *ratio* do preceito – a economia de meios e uniformidade de decisões (STA, acórdão de 16-11-2011, proc. n.º 0608/11), *ratio* que só será realizada quando o julgador esteja perante diferentes pedidos para os quais valham os mesmos juízos quer sobre a matéria de facto quer sobre a matéria de direito – mas também com a formulação da norma – “a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e (...) são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto” – a qual exclui a necessidade de uma total e exacta coincidência do quadro factual em apreciação.

À luz desta interpretação, o facto de estarmos, no caso, perante veículos diferentes, com datas de vendas diferentes, procedimentos diferentes, vendidos a entidades diferentes e por valores totalmente díspares, não importa que não se esteja perante as mesmas circunstâncias de facto, porquanto as características dos factos mencionadas – veículos,

datas, compradores, valores – não têm qualquer relevância para a fundamentação de facto, não tendo, igualmente, qualquer relevância para a “apreciação” que cabe ao julgador fazer. Consideramos, pois, ser legal a cumulação de pedidos, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.

2. Sobre o mérito

2.1. *A consagração, no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, de uma presunção e a sua ilidibilidade*

Esta questão foi objecto já de inúmeras decisões arbitrais. No sentido de que o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC consagra uma presunção, pronunciaram-se as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 230/2014-T, n.º 414/2014-T, n.º 350/2014-T, 336/2014-T, n.º 333/2014-T, n.º 220/2014-T, n.º 150/2014-T e 63/2014-T, entre outros. No mesmo sentido se pronunciou o Tribunal Central Administrativo do Sul, em acórdão de 19-3-2015 (Processo n.º 08300/14).

Na última decisão arbitral citada, cuja fundamentação perfilhamos, diz-se a propósito desta questão:

“O art. 11º, n.º 2 da Lei Geral Tributária constitui o ponto de partida quanto a esta questão, dizendo que “sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”.

Há pois que averiguar se resulta inequivocamente do disposto no art.º 3º do CIUC que o legislador pretendeu aí estabelecer um conceito de “proprietário de veículo” próprio do direito fiscal, que englobe pessoas que não sejam titulares de tal direito segundo as regras do direito civil.

Ora, será que a “liberdade de conformação legislativa” de que goza o legislador, que a Requerida refere no parágrafo 17º da sua Resposta, pode ir tão longe, ao ponto de determinar taxativamente quem é proprietário de um veículo, ainda que para efeitos meramente fiscais, dissociando radicalmente essa qualificação fiscal da qualificação do direito civil?

E, na sequência da questão anterior, outra pergunta se impõe: por que razão o legislador não teria então estipulado simplesmente - pois obteria exactamente o mesmo efeito útil mas eliminando toda e qualquer margem de insegurança ou incerteza jurídicas - que “são sujeitos passivos do imposto as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados, seja como proprietários, seja como locatários financeiros, como adquirentes com reserva de propriedade, ou como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”? Questão tanto mais pertinente, e hipótese tanto mais atractiva, quanto o legislador conhecia a experiência, negativa, e que volta repetir-se, do anterior Imposto de Circulação?

A resposta parece evidente: porque, nesta última hipótese, que o legislador não seguiu, a incidência subjectiva do imposto poderia ficar totalmente desligada de qualquer substância económica e ficaria dependente exclusivamente de uma aparência jurídica.

Ora, se o legislador tivesse, como pretende a Requerida, estabelecido na lei uma qualificação não presuntiva sobre quem é proprietário dos veículos (uma ficção legal), estaria com isso a estabelecer, através de uma diferente formulação, uma regra em tudo idêntica à regra hipotética referida. Estaria a fazer assentar a incidência subjectiva do imposto numa ficção legal, em total desconexão com uma qualquer substância económica como base da incidência subjectiva.

É certo que a eficiência da tributação determina a necessidade de o IUC assentar no registo automóvel e, por conseguinte, exige que a administração fiscal possa confiar no mesmo registo automóvel.

Mas o princípio da eficiência da tributação não pode sobrepor-se em absoluto ao princípio da capacidade contributiva, ao ponto de o eliminar como critério de incidência subjectiva. E também é certo que o legislador fiscal teria ao seu dispor outros meios de responsabilizar o vendedor do veículo, faltoso quanto ao seu dever de comunicar a venda do veículo, pelo pagamento do imposto, sem ser como contribuinte directo (configurando, v.g., um caso de responsabilidade tributária por dívida de terceiro).

E, se assim é, forçoso será também concluir que o artigo 3º, n.º 1 só pode estabelecer uma presunção de propriedade do veículo, mesmo com todas as consequências negativas que essa conclusão acarretará, decerto, em termos de eficiência da administração do imposto.”

Acompanha-se assim a decisão citada, concluindo no sentido de que o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC contem uma presunção “juris tantum”, ilidível.

2.2. *A ilisão, no caso concreto, por parte da Requerente, da presunção de propriedade dos veículos objecto de imposto*

Sobre a questão da prova necessária à ilisão da presunção de propriedade, há que começar por trazer à equação a questão da presunção resultante do registo automóvel.

A propriedade de veículos automóveis está sujeita a registo obrigatório. E de acordo com o artigo 7.º do Código do Registo Predial, aplicável ao Registo Automóvel por força do art.º 29º do Código do Registo Automóvel,¹ o registo da propriedade de um veículo origina presunção de que o titular do direito de propriedade é a entidade a favor de quem o mesmo direito se encontra registado.

Se é certo que a presunção do art.º 3º, n.º 1 do CIUC é estabelecida tendo em vista os fins da tributação, já a presunção estabelecida pela lei registal tem em vista a segurança jurídica em geral, não existindo nenhum fundamento para julgar que essa presunção não se aplica no âmbito de relações jurídicas tributárias.

Portanto, existindo uma presunção registal de propriedade a favor da Requerente, esta, a fim de afastar a sua qualificação como proprietária, tem de afastar a presunção que resulta do registo automóvel.

Como se afirma no acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 24-3-2011 (processo n.º 195/09.8TBPTS.L1-2), “o registo predial prossegue, a um tempo, fins de natureza privada e fins de natureza caracteristicamente pública. Prossegue fins de natureza privada, dado que garante a segurança no domínio dos direitos privados, especificamente no plano dos direitos com eficácia real – segurança do comércio jurídico (...), globalmente considerado – facilita o tráfico e o intercâmbio de bens, e assegura o cumprimento da função social dos direitos reais; prossegue finalidades de interesse público, enquanto instrumento da certeza do direito, da tutela de terceiros e da segurança do comércio jurídico, e de garante da atualização do registo face ao facto publicitado”.

¹ DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro.

Questão idêntica a esta foi decidida pelo Tribunal Central Administrativo no recente acórdão já citado. Diz-se aí:

“Nestes termos, refira-se que nos encontramos perante meros documentos particulares e unilaterais, cuja emissão não supõe a intervenção da contraparte no alegado acordo, assim tendo um reduzido valor para provar a existência de um contrato sinalagmático, como é a compra e venda”.

E mais adiante:

“E recorde-se que qualquer dos documentos contabilísticos em causa não prova, sequer, o pagamento do preço pelo comprador. Tanto a factura como a nota de débito constituem documentos contabilísticos elaborados no seio da empresa e que se destinam ao exterior. A factura deve visualizar-se como o documento contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada. Por sua vez, a nota de débito consiste no documento em que o emitente comunica ao destinatário que este lhe deve determinado montante pecuniário. Ambos os documentos surgem na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador, assim não fazendo prova do pagamento do preço pelo mesmo comprador e, por consequência, prova de que se concluiu a compra e venda”.

Concluindo o Tribunal:

“Assim sendo, deve concluir-se que a sociedade recorrida nem sequer produziu prova relativa à alegada venda dos veículos, sendo que teria que provar que não era proprietária das viaturas à data a que dizem respeito as liquidações, o que implicaria, no caso concreto, provar quem era o actual proprietário.”

Sublinha-se da doutrina exposta o seguinte aspecto: o que a Requerente tem que provar, para afastar a sua qualificação como proprietária, não é que alienou um veículo, num dado momento, mas sim que não era proprietária do veículo no momento dos factos tributários, o que são factos jurídicos distintos. Estamos no domínio de prova por presunção plena, que não pode ser afastada por juízos de mera probabilidade.

A esta argumentação, com a qual concordamos por inteiro e perfilhamos, acrescenta-se apenas o seguinte. Sendo unanimemente aceite e até do senso comum que a factura ou qualquer documento particular e unilateral não é suficiente para provar a celebração de um

contrato de compra e venda, quanto mais a propriedade ou não propriedade, a isto acresce que a ilusão da presunção da verdade registral é particularmente exigente.”

Sobre o assunto, diz Mouteira Guerreiro (Mouteira Guerreiro, J. A., *Noções de Direito Registral*, 2ª ed. Coimbra, 1994, p. 70): “A protecção conferida pelo registo traduz-se no nosso sistema, numa presunção elidível. Mas, não o podemos esquecer, trata-se de uma presunção legal. (...) O que o registo revela não pode ser impugnado, mesmo em juízo, sem que simultaneamente se peça o cancelamento”.

O mesmo autor (*Ibidem*, p. 71) acrescenta: “Decorre do princípio da presunção de verdade ou da exactidão a regra prevista no art.º 8º do CRP. Se o registo definitivo faz presumir que o direito existe e pertence ao titular inscrito “nos precisos termos em que o registo o define”, não faria sentido atacar judicialmente essa verdade publicitada, sem simultaneamente atacar o próprio registo. Por isso, quem pretender contestar a veracidade dos factos tabularmente consignados terá igualmente de pedir o cancelamento do registo. Se o não fizer, a acção não prosseguirá após os articulados, porque haveria o risco de chegar a uma efectiva contradição: por um lado, ter uma sentença declarando juridicamente irrelevantes ou inverídicos certos factos e, pelo outro, existir um registo a fazer presumir *erga omnes* a veracidade e validade desses mesmos factos”.

O entendimento exposto encontra-se sancionado pela jurisprudência dos tribunais superiores. Vejam-se os acórdãos anteriormente citados, nos quais se afirma que, para afastar a presunção de propriedade que decorre do Registo Automóvel, é necessário provar que a titularidade do direito inscrito pertence a outrem, mas tal não bastando, sendo ainda necessário pedir-se, simultaneamente o respectivo cancelamento (cfr. acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 22-01-2013, proc. n.º 3654/03.2TBLRA.C1; acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 3-06-2008, proc. n.º 245-B/2002.C1).

VI. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, este Tribunal decide julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral.

Valor da utilidade económica do processo: Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 15 838,33 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 918,00 euros, nos termos da 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, 30 de Junho de 2015

O Árbitro

(Nina Aguiar)