

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 787/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva; Presunções legais

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 787/2014-T– T

I – Relatório

1. No dia 24.11.2014, a Requerente, A... – AUTOMÓVEIS DE ALUGUER, LDA., sociedade com sede na ..., Edifício, Piso .., em ..., com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das liquidações de IUC, identificadas no quadro seguinte:

N.º Liquidação 2013	N.º Liquidação 2014	Matrícula	Ano da matrícula	Mês Matrícula	Ano de imposto em falta	Valor a pagar
2013	2014		2001	Abril	2013-2014	123,55 €
2013	2014		2003	Junho	2013/2014	39,31 €
2013			2007	Junho	2013	33,57 €
2013	2014		2002	Maio	2013/2014	105,91 €
2013	2014		2006	Maio	2013/2014	65,82 €
2013			2005	Março	2013	36,87 €
2013			2010	Junho	2013	53,51 €
2013	2014		2003	Junho	2013/2014	39,31 €
2013	2014		2001	Março	2013/2014	36,22 €
2013	2014		2007	Abril	2013/2014	66,04 €
2013	2014		2002	Junho	2013/2014	39,31 €
2013	2014		2005	Maio	2013/2014	78,83 €
					Total	718,25 €

A Requerente, alegando que pagou o valor destas liquidações, peticiona ainda a sua restituição, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art. 6.º do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 2.02.2015.

3. Por despacho de 16.03.2015 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, com fundamento na sua desnecessidade.

4. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. A Requerente é uma sociedade comercial que exerce a atividade de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços conexos.
- b. Na vigência dos contratos de aluguer dos veículos, celebrados no âmbito da sua atividade, os veículos indicados nas liquidações *sub judice*, foram objeto de sinistros (acidentes), tendo sido considerados pelas seguradoras como perda total, conforme faturas e correspondência das seguradoras que se juntam em anos anteriores aos de 2013 e de 2014 e em data anterior ao facto gerador do imposto nos anos em causa.

- c. Conforme resulta da factualidade *supra* enunciada, as liquidações de IUC¹ em apreço terão sido emitidas com fundamento no facto de a Requerente se encontrar registada no Registo Automóvel como proprietária dos veículos em apreço o que, para os serviços da administração tributária, é quanto basta para que a Requerente deva ser considerada proprietária dos veículos e, como tal, o sujeito passivo do IUC, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC,
- d. Todavia, tendo em consideração, quer o lugar sistemático que o princípio da equivalência ocupa no Código do IUC, quer o elemento histórico, quer ainda a *ratio legis* do preceito, é de considerar que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC estabelece uma presunção legal, no sentido de que se consideram como proprietários aqueles em nome de quem os veículos se encontram registados, sendo tal presunção, necessariamente, uma presunção ilidível, nos termos do disposto no artigo 73.º da LGT que estabelece que “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”.
- e. Incidindo o IUC sobre os proprietários do veículo à data do facto gerador do imposto e tratando-se a regra prevista no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC de uma presunção legal ilidível mediante prova em sentido contrário, a demonstração pela Requerente de que já não é proprietária dos veículos em causa desde data anterior à verificação do facto gerador do imposto nos anos de 2013 e 2014 é quanto basta para concluir não ser a ora Requerente o sujeito passivo do imposto.
- f. A interpretação do artigo 3.º do Código do IUC, no sentido de que devem ser considerados proprietários dos veículos e, por conseguinte, sujeitos passivos do IUC aqueles em nome de quem os veículos se encontram registados, independentemente de qualquer prova em sentido contrário, viola os princípios do inquisitório, da justiça e da imparcialidade constitucionalmente consagrados no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹ Imposto Único de Circulação.

- g. Não obstante a plena convicção da ilegalidade das liquidações *sub judice*, a Requerente procedeu ao seu pagamento.
- h. Deste modo, procedendo o presente pedido de pronúncia arbitral, deve a Requerente ser reembolsada do montante indevidamente pago.
- i. Acresce que, decorrendo a liquidação sob apreciação de erro imputável aos serviços do qual resultou pagamento de imposto totalmente indevido, assiste ainda à Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT², o direito a juros indemnizatórios cujo reconhecimento igualmente se requer.

5. A ATA – A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, pugnando pela improcedência das pretensões da Requerente, defendendo-se por impugnação, alegando, em resumo, o seguinte:

- a. O legislador tributário ao estabelecer no artigo 3º, nº 1, do CIUC, quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontram registados, não se tratando de uma presunção mas de uma clara opção de política legislativa acolhida pelo legislador dentro da sua liberdade de conformação legislativa.
- b. O normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do nº 1 do art. 3º, 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.
- c. Também o elemento sistemático da interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pela Requerente é intolerável estabelecendo o artigo 6º, nº 1, do CIUC que “*O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional*”.

² Lei Geral Tributária.

- d. A não atualização do registo, nos termos do artigo 42º do Regulamento do Registo Automóvel, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português, enquanto sujeito ativo deste imposto.
 - e. A interpretação proposta pela Requerente do art. 3º, nº 1 do CIUC é contrária à Constituição da República Portuguesa na medida em que desvaloriza a realidade registal face a uma “realidade informal”, violando o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade.
 - f. Mesmo que assim não se entendesse, os documentos juntos pela Requerente não constituem prova suficiente para abalar a suposta presunção legal estabelecida no art. 3º do CIUC.
 - g. Não corresponde à verdade que o documento número 2 junto pela Requerente agregue faturas pois aquilo que resulta da epígrafe dos documentos é que se trata de “*movimentos internos*”.
 - h. Mesmo que se entendesse que os documentos apresentados pela Requerente consubstanciam faturas, estas exigem sempre a apresentação de outros meios de prova que demonstrem a concretização efetiva dos negócios subjacentes.
6. As partes, notificadas para o efeito, não apresentaram alegações escritas.
7. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.
- O processo não padece de vícios que o invalidem.
8. Cumpre solucionar as seguintes questões:
- 1) Se são ilegais as liquidações *sub judice*.

- 2) Se deve ser reconhecido à Requerente o direito à restituição dos impostos pagos.
- 3) Se deve ser reconhecido à Requerente o direito a juros indemnizatórios, sobre as quantias pagas.

-II – A matéria de facto relevante

9. O tribunal considera provados os seguintes factos:

- 1.A Requerente é uma sociedade comercial que exerce a atividade de aluguer de veículos automóveis e a prestação de serviços conexos.
- 2.No âmbito da sua atividade, a Requerente celebra contratos de aluguer de veículos.
3. A Requerente foi notificada das liquidações de IUC identificadas no quadro seguinte, que somam o valor de € 718,25:

N.º Liquidação 2013	N.º Liquidação 2014	Matrícula	Ano da matrícula	Mês Matrícula	Ano de imposto em falta	Valor a pagar
2013	2014		2001	Abril	2013-2014	123,55 €
2013	2014		2003	Junho	2013/2014	39,31 €
2013			2007	Junho	2013	33,57 €
2013	2014		2002	Maio	2013/2014	105,91 €
2013	2014		2006	Maio	2013/2014	65,82 €
2013			2005	Março	2013	36,87 €
2013			2010	Junho	2013	53,51 €
2013	2014		2003	Junho	2013/2014	39,31 €
2013	2014		2001	Março	2013/2014	36,22 €
2013	2014		2007	Abril	2013/2014	66,04 €
2013	2014		2002	Junho	2013/2014	39,31 €
2013	2014		2005	Maio	2013/2014	78,83 €
					Total	718,25 €

4. À data dos factos tributários *sub judice*, os veículos em causa constavam do Registo Automóvel, como propriedade da Requerente.
5. Na vigência de contratos de aluguer dos veículos, os veículos matrícula ...-...-..., ...-...-... e ...-...-... que respeitam às liquidações n.ºs 2013 ..., no valor de 39,31 €; 2013 ..., no valor de 33,57 € e 2013 ..., no valor de 39,31 €, foram objeto de sinistros (acidentes), tendo sido considerados pelas seguradoras como Perda Total.

6. A propriedade destes veículos foi transferida em data anterior ao facto gerador do imposto em causa para as seguradoras, como salvados, tendo a Requerente recebido a indemnização respeitante ao valor dos veículos.

7. A Requerente procedeu oportunamente ao pagamento voluntário das liquidações que lhe foram notificadas.

10. FACTOS NÃO PROVADOS

Com interesse para a decisão da causa não se provou, relativamente aos demais veículos automóveis, que os mesmos tenham sido objeto de sinistros (acidentes) e transferidos em data anterior ao facto gerador do imposto nos anos em causa para as seguradoras, como salvados, por terem sido considerados pelas seguradoras como perda total e que a Requerente tenha recebido a indemnização respeitante ao valor dos veículos.

11. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO.

A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados.

Especificamente, no que respeita à transmissão dos veículos automóveis pela Requerente para terceiros, em data anterior à ocorrência dos factos tributários, relativamente a todos os veículos automóveis a Requerente juntou documentos internos por si emitidos, alegadamente representativos da indemnização recebida das seguradoras e do valor dos salvados do veículo, recebido pela transmissão da propriedade dos mesmos.

Apesar da Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, qualificar tal documento como “*faturas*”, não se confirmou que assim seja, quer porque tais documentos não obedecerem aos requisitos previstos no art. 36º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, quer porque a própria Requerente ao elaborar os mesmos não os qualificou como tal, mas como “*Movimento interno*”.

No que respeita aos veículos mencionado no ponto 5 da matéria de facto, estes elementos em conjugação com a cartas enviadas à Requerente pelas Companhias de Seguros a assumir responsabilidade civil pelos sinistros e a aceitar indemnizar a Requerente pelo

valor total dos veículos foram suficientes para criar no Tribunal a convicção, de acordo com as regras da experiência, da efetiva transferência de propriedade representada pelos aludidos documentos internos emitidos pela Requerente.

Já relativamente aos demais veículos, idênticos documentos emitidos pela Requerente, desacompanhados de qualquer outro elemento probatório (e designadamente desacompanhados de qualquer documento da autoria da seguradoras) não foram suficientes para convencer o Tribunal das transmissões em causa.

-III- O Direito aplicável

12. Nos termos do 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 colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.”*

Dispõe, ainda, o n.º 2 do mesmo preceito que *“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”*.

Por outro lado, nos termos do art. 6º, nº 1 do mesmo diploma *“O facto gerador de imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”*.

Dispõe, também, o art. 4º do mesmo Código que *“O imposto único de circulação é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita”* (nº 1) e que *“ O período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E, e o ano civil, relativamente aos veículos das categorias F e G.”*

13. À data dos factos tributários *sub judice*, os veículos em causa constavam do Registo Automóvel, como propriedade da Requerente.

Acompanha-se o entendimento da jurisprudência arbitral que, pacificamente, vem entendendo que o art. 3º, nº 1, do CIUC, consagra uma presunção ilidível (Cfr., entre

outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos números 14/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T, 286/2013-T, 127/2014-T e 244/2014-T³), não se vislumbrando que tal entendimento viole o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência dos sistema tributário e o princípio da proporcionalidade, como sustenta a Requerida.

Acolhe-se sobre este aspeto os fundamentos da decisão arbitral do Tribunal singular no processo 127-2014-T, sobre a mesma questão e que se toma a liberdade de reproduzir⁴:

“Não se vislumbra, salvo o devido respeito, como é que a posição que sustenta estarmos, no art. 3º, nº 1, do CIUC, perante uma presunção ilidível, poderá pôr em causa os princípios da confiança e da segurança jurídica, sendo que os mesmos impõem deveres e restrições da atuação jurídico-pública⁵.

O mesmo se poderá dizer, no essencial, do princípio da proporcionalidade.⁶

Aliás, relativamente a este princípio, diríamos, até, que a questão que se poderia colocar seria se tal princípio não seria violado com a interpretação preconizada pela Requerida na medida em que, se se admitisse que o cidadão poderia ficar impedido, para efeitos de tributação, de provar que apesar do registo não é o efetivo proprietário do veículo, tal equivaleria sofrer a consequência da omissão dum ato (o registo automóvel) cujo interessado em termos de segurança jurídica, na perspetiva jurídico-civil é outra pessoa (o comprador).

Na verdade, mesmo que se admita que tal solução seja idónea a alcançar o fim público em vista, não resulta clara a ausência de medidas alternativas igualmente aptas.

³ Disponíveis em <https://caad.org.pt>

⁴ Em que foi árbitro o signatário da presente decisão arbitral, tal como no proc. 244/2014-T que contém idêntica fundamentação.

⁵ Jorge Bacelar Gouveia, refere que o princípio da segurança jurídica exige “a publicidade dos actos do poder público, assim como a clareza e a determinabilidade das fontes de direito” e que o princípio da proteção da confiança requer “que o quadro normativo vigente não mude de modo a frustrar as expectativas geradas nos cidadãos acerca da sua continuidade, com a proibição de uma intolerável retroactividade das leis, assim como a necessidade da sua alteração em conformidade com as expectativas que sejam constitucionalmente tuteladas” (Manual de Direito Constitucional, Almedina, 4ª Ed., Vol. II, pag. 821).

⁶ Segundo mesmo autor a configuração deste princípio “assenta numa limitação material interna à actuação jurídico-pública de carácter discricionário, contendo os efeitos excessivos que eventualmente se apresentem na edição das providências de poder público de cariz ablatório para os respetivos destinatários” (ob. Cit. pags 839-840).

Por outro lado, do ponto de vista do equilíbrio ou da proporcionalidade em sentido estrito, entende-se que uma regra com a interpretação sustentada pela requerida, teria custos excessivos, do ponto de vista dos direitos e interesses dos particulares (nestes caso dos antigos proprietários do veículos) face aos benefícios que se visam alcançar com o interesse público, considerando-se não verificada esta exigência fundamental do princípio da proporcionalidade.

Na realidade, o benefício alcançado, na perspetiva da gestão do imposto, com a presunção ilidível já é significativa, sendo os casos de ausência de registo pelos compradores seguramente situações em número certamente pouco relevante no universo das transações de veículos, atento a natural motivação dos compradores em realizar o registo, uma vez que tal é do seu próprio interesse.

Note-se, também, que a presunção ilidível já representa algum sacrifício para os legítimos interesses do vendedor, na medida em que para se eximir a uma tributação ofensiva do princípio da equivalência, tem o ónus de ilidir a mesma.

No entanto, ponderando, designadamente, as exigências de praticabilidade da gestão fiscal, considera-se que a mesma é apta, necessária e razoável do ponto de vista do princípio da proporcionalidade, o que já não sucederia com uma presunção absoluta, explícita ou implícita, que não permitisse, sequer, que ao cidadão fosse permitido fazer a prova contrária à presunção.

(...) A Requerida invocou, ainda, que a regra em causa, na interpretação sustentada pela Requerente, violaria o princípio da eficiência do sistema tributário.

Afigura-se-nos que a Requerida terá em mente a ideia de eficiência no direito fiscal, relacionada com a eficiência administrativa⁷. Há que observar, contudo, que a relevância dum princípio na solução dum caso concreto não deve ser operar isoladamente mas em ponderação conjunta com os demais princípios e na, sequência do que acima foi dito, a propósito dos princípios da igualdade, da equivalência e da proporcionalidade, a ideia de eficiência não é suficiente para postergar a possibilidade do contribuinte afastar a

⁷ E não, manifestamente, o princípio da eficiência do direito fiscal pois, como escrevem Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa “Do princípio da Eficiência decorre que o sistema tributário não deve ter efeitos distorcionários e não deve interferir com o funcionamento dos mercados, salvo quando, devido à

presunção resultante do registo automóvel. Acresce que a eficiência e a praticabilidade são suficientemente salvaguardadas pela existência duma presunção ilidível, nos termos acima referidos.”

14. Assim, à data dos factos tributários, em função da matrícula efetuada em seu nome, a Requerente era, assim, presuntivamente, sujeito passivo do imposto face aos arts. 3º, nº 1 e 6º, nº 1 do CIUC.

Relativamente aos veículos matrícula ...-...-..., ...-...-... e ...-...-... que respeitam às liquidações nºs 2013 ..., no valor de 39,31 €; 2013 ..., no valor de 33,57 € e 2013 ..., no valor de 39,31 €, decorre da matéria de facto considerada provada que foi ilidida a presunção pelo que, relativamente a estas liquidações, a impugnação arbitral não pode deixar de proceder, quer relativamente à declaração de ilegalidade das mesmas, quer relativamente ao reconhecimento do direito à restituição das quantias pagas, nos termos do art. 24º, nº 1, al. b) do RJAT, em sintonia com o disposto no art. 100º da Lei Geral Tributária.

Ao invés, no que respeita às demais liquidações impugnadas, não foi ilidida a presunção legal em causa pelo que, relativamente a estas, a impugnação improcede.

15. A Requerente veio, ainda, peticionar o direito a juros indemnizatórios.

Cabe ainda apreciar esta pretensão da Requerente, à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária, no que respeita às liquidações nºs 2013 ...; 2013 ... e 2013 ..., uma vez que tal questão está prejudicada relativamente às demais liquidações.

Dispõe o nº 1, daquele artigo que “*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*”.

No caso “*sub judice*” não foi demonstrado que a Requerida tivesse conhecimento, à data das liquidações, que os veículos em causa tivessem sido transmitidos pela Requerente em data anterior às dos factos tributários.

existência de falhas de mercado, os mesmos não funcionam eficientemente.” (Curso de Direito Tributário, Coimbra Editora, 2009, pag. 28.)

Ao efetuar as liquidações, a Requerida cumpriu o disposto no art. 3º, nº 1, do “CIUC”, tendo operado a presunção estabelecida nesta disposição legal.

Tendo-se limitado a aplicar o que decorre da referida norma, não se pode concluir que se verifique a ocorrência de “*erro imputável aos serviços*”.

Assim sendo, improcede o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral declarando a ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações nºs 2013 ..., no valor de 39,31€; 2013 ..., no valor de 33,57€ e 2013 ..., no valor de 39,31€, mantendo-se na ordem jurídica as demais liquidações *sub judice*.
- b) Reconhecer o direito da Requerente à restituição das quantias correspondentes às liquidações anuladas condenando-se a Requerida à sua restituição.
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente.

Valor da ação: € 718,25 (Setecentos e dezoito euros e vinte e cinco cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º n.º 2, do CPC e 97.º-A,n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerente e Requerida na proporção de 84,8 % e 15,2 %, respetivamente, sobre o valor de 306,00 € nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 27 de Abril de 2015

O Árbitro

(Marcolino Pisão Pedreiro)