

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 626/2015-T

Tema: IUC - Incidência Subjetiva.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A..., LDA., pessoa colectiva n.º..., com sede na Avenida..., Lote..., segundo andar, requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária suscitando pedido de pronúncia arbitral contra os actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), acrescido de juros compensatórios, relativos ao período de tributação de 2015 e aos veículos automóveis identificados em documentos anexos ao pedido através dos respectivos números de matrícula, no montante global de € 838,87.

2. Como fundamento do pedido, apresentado em 1 de outubro de 2015, a Requerente alega, em síntese, que os veículos em causa já não se encontravam na sua posse no período em causa em virtude de terem já então sido transmitidos a terceiros, por contratos de compra e venda celebrados em momento anterior ao da exigibilidade do imposto a que respeitam as questionadas liquidações.

3. Em resposta ao solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, em conformidade, pela absolvição da entidade Requerida.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Sr. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 9 de outubro de 2015.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 23-11-2015.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram 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.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral singular foi constituído em 09-12-2015.

8. Regularmente constituído, o tribunal arbitral é materialmente competente face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

10. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

II. Matéria de facto

11. Com relevância para a apreciação do pedido de pronúncia arbitral, destacam-se os seguintes elementos factuais que, com base nos elementos documentais juntos aos autos, se consideram provados:

11.1. A Requerente desenvolve a sua actividade empresarial nas áreas de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços associados à gestão de frotas.

11.2. A Requerente foi destinatária de liquidações oficiosas de IUC, efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao abrigo do disposto no artigo 18.º do Código do IUC, relativas ao período de 2015 e aos veículos identificados nas notas de liquidação juntas aos autos.

11.3. Os veículos automóveis a que se referem as mencionadas liquidações constituem, em todos os casos, objecto da referida actividade empresarial.

11.4. O imposto a que se referem as liquidações em causa, no montante global de € 838,87, foi oportunamente pago, conforme vem informado pelo chefe do competente Serviço de Finanças.

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

III. Cumulação de pedidos

13. O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a diversas liquidações de IUC. Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta, face ao disposto nos artigos. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à cumulação de pedidos.

IV. Matéria de direito

14. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade dos actos de liquidação de IUC, e juros compensatórios que lhes estão associados, relativos ao período de 2015 e aos veículos identificados nos documentos anexos ao pedido, invocando a circunstância de à data a que se reportam os factos

tributários que os originaram os veículos a que respeitam terem sido já objecto de transmissão para terceiros, pelo que, conseqüentemente, não assume a qualidade de sujeito passivo do imposto liquidado.

15. Está, pois, em causa determinar se a Requerente deve ou não ser considerada sujeito passivo de IUC quantos aos veículos e período a que o tributo respeita, considerando que os mesmos, muito embora continuassem então registados em seu nome, haviam já sido objecto de transmissão por contrato de compra e venda.

16. Relativamente a este matéria, dispõe o artigo 3.º do CIUC, nos seu número 1, que: *"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."*

17. Segundo entendimento da Requerida, a referida norma não comporta qualquer presunção legal, considerando que *"o legislador tributário ... estabeleceu expressa e intencionalmente que estes (os sujeitos passivos do IUC) 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 se encontrem registados"*

18. Por seu lado, sustenta a Requerente que aquela norma consagra uma presunção legal, ilidível mediante prova em contrário por parte do transmitente, considerando que, para tal, se afigura idóneo o presente requerimento.

19. Esta matéria tem vindo a ser objecto de numerosas decisões no âmbito dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, em geral no sentido da procedência dos respectivos pedidos, com o fundamento de que a norma em causa encerra uma presunção legal que admite prova em contrário ⁱ.

20. Aderindo sem reservas à posição acima referida, dispensa-se, por desnecessária e fastidiosa, a reprodução da respectiva fundamentação, porquanto no presente processo nada de novo se adianta nessa matéria.

Do mérito do pedido

21. Concluindo-se, na esteira da orientação que invariavelmente vem sendo seguida pela jurisprudência arbitral, que a norma de incidência subjectiva do IUC consagra uma presunção ilidível, importa analisar-se a documentação oferecida pela Requerente no sentido de se saber se a mesma constitui, ou não, prova bastante para a sua elisão.

22. Como acima referido, em sede de matéria fatural, na situação a que se refere o presente pedido, está em causa a tributação em IUC de viaturas automóveis que, à data da exigibilidade do tributo, seriam já propriedade de terceiros, na sequência e por causa de contratos de compra e venda celebrados com a Requerente ou, nalguns casos, transmitidos como "salvados" a seguradoras por perda total dos veículos em consequência de sinistros.

23. Relativamente à situação referida são apresentadas, como elemento de prova, segundas vias das faturas que titularam as transmissões, acompanhadas de cópia dos respetivos registos contabilísticos.

Da elisão da presunção

24. As presunções de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, conforme expressamente prevê o artigo 73.º da LGT, podendo ser ilididas através do procedimento contraditório próprio 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.

25. No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento específico, pelo que o presente pedido de decisão arbitral é meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC que suporta as liquidações tributárias cuja anulação constitui objeto do

pedido, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do RJAT).

26. Figurando a Requerente no Registo Automóvel como proprietária do veículos identificados nos documentos anexos ao pedido no período de tributação a que as questionadas liquidações respeitam e tendo os veículos em causa, na data da exigibilidade do imposto, passado já para a propriedade de terceiros, por contrato de compra e venda, resta avaliar-se a prova apresentada, no sentido de se determinar se é a mesma bastante para ilidir a presunção estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código.

27. Para elisão da referida presunção, derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente oferece segundas vias das faturas de venda emitidas, todas elas, em data anterior à da exigibilidade do imposto relativo ao período de tributação a que as liquidações respeitam.

Da elisão da presunção com base nas faturas comerciais

28. Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, alega a Requerida que as faturas, em geral, não constituem documentos idóneos a efetuar a prova pretendida no sentido de não ser a Requerente proprietária dos veículos nos períodos de tributação a que se reportam as liquidações em causa.

29. Nesse sentido, sustenta a Requerida que as faturas não constituem documentos com força probatória *"suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC."*

30. Acresce, segundo a Requerida, que *"...as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram ao ponto de meras faturas unilateralmente emitidas poderem substituir a transferência da propriedade automóvel que, como se sabe, é facto sujeito a registo obrigatório"... "A inequívoca transferência da propriedade para os alegados compradores poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo*

da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes."

31. Está, pois, em causa, saber se as faturas que titulam transações comerciais constituem elemento de prova para elisão da presunção constante do artigo 3.º do CIUC e, se assim se admitir, se as segundas vias das faturas apresentadas pela Requerente, associadas a cópia dos correspondentes registos contabilísticos, constituem prova bastante para o efeito.

31. Para tanto, importa ter-se presente que, na situação em análise, se está perante contratos de compra e venda que, relativos a coisa móvel e não estando sujeitos a qualquer formalismo especial (C. Civil, art. 219.º), operam a correspondente transferência de direitos reais (C. Civil, art. 408.º, n.º 1).

32. Tratando-se de contratos que envolvem a transmissão da propriedade de bens móveis, mediante o pagamento de um preço, têm aqueles, como efeitos essenciais, entre outros, o de entregar a coisa (C. Civil, arts. 874.º e 879.º).

33. No entanto, estando em causa contratos de compra e venda que têm por objecto veículos automóveis, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da correspondente aquisição a favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais superiores.ⁱⁱ Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transação, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova da transacção.

34. Para efeitos registrais, também não é exigível qualquer formalismo especial, bastando a apresentação à entidade competente de requerimento subscrito pelo comprador e confirmado pelo vendedor, que, através de declaração de venda confirma que a propriedade do veículo foi por aquele adquirida por contrato verbal de compra e venda (vd. Regulamento do Registo Automóvel, art. 25.º, n.º 1, alínea a).ⁱⁱⁱ

35. Não obstante serem estas as regras decorrentes das disposições da lei civil, relativas ao informalismo da transmissão de coisas móveis e, sendo o caso, do respectivo registo, não pode deixar de ter-se também presente que, na situação em análise, estamos perante transacções comerciais, efetuadas por uma empresa no âmbito da sua actividade empresarial.

36. Nesse âmbito, a empresa vendedora está vinculada ao cumprimento de normas contabilísticas e fiscais específicas, em que a faturação assume especial relevância.

37. Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente dos bens está obrigada a emitir uma fatura relativamente a cada transmissão de bens, qualquer que seja a qualidade do respectivo adquirente, seja ele uma empresa, sujeito passivo do IVA, seja um consumidor final (CIVA, art. 29.º, n.º 1, alínea b).

38. Também de acordo com o disposto em normas tributárias, a fatura deve obedecer a determinada forma, detalhadamente regulada nos artigos 36.º do Código do IVA e 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19/06.

39. É com base nesse documento emitido pelo fornecedor dos bens que o adquirente, quando se trate de um operador económico, irá deduzir o IVA a que tenha direito (CIVA, art. 19.º, n.º 2) - salvo se o imposto suportado na aquisição do veículo, pelas características deste, não for dedutível - e contabilizar o gasto da operação (CIRC, arts. 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2).

40. Por seu lado, é também com base na faturação emitida que o fornecedor dos bens deverá contabilizar os respetivos rendimentos, conforme decorre do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC.

41. Desde que emitidas na forma legal e constituam elementos de suporte dos lançamentos contabilísticos em contabilidade organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal,

os dados que delas constem são abrangidos pela presunção de veracidade a que se refere o artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

42. Considerada, pois, a relevância atribuída pela legislação tributária às faturas emitidas, nos termos legais, pelas empresas comerciais no âmbito da sua atividade empresarial e a presunção de veracidade das operações por elas tituladas, não pode deixar de considerar-se que as mesmas podem constituir, só por si, prova bastante das transmissões invocadas pela Requerente.

43. No presente caso, constata-se que as faturas que titulam as transações em causa identificam a empresa vendedora, o comprador e, pela respectiva matrícula, o veículo transaccionado e o preço da venda, bem como a data em que foram emitidas. Confrontando as facturas com os correspondentes registos contabilísticos constata-se, também, que o preço da transacção - em geral valores residuais determinados nos termos do regime jurídico da locação financeira - foi oportunamente pago.

44. Nestes termos, considera-se que as faturas apresentadas pela Requerente, acompanhadas de cópia dos correspondentes registos contabilísticos, constituem prova bastante dos fatos alegados para efeitos de elisão da presunção em causa.

45. Assim, considerando-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, deverá proceder-se à anulação das liquidações objecto do presente pedido, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos em que se suportam.

Pedido de juros indemnizatórios.

46. A par da anulação das liquidações, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

47. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, 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.*" Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

48. 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 fato ou de direito, imputável aos serviços da AT.

49. No presente caso, ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela Requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando-se, em consequência, o respectivo reembolso, não se lobriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito a favor do contribuinte.

50. Deste modo, 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 artigo 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

51. Como também já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, de que decorre, para a AT, o direito de liquidar o imposto e exigi-lo a essas pessoas, sem necessidade de provar o facto que a ela conduz, conforme expressamente prevê o n.º 1 do artigo 350.º do C. Civil.

52. A Requerente não suscitou, junto da AT qualquer procedimento tendente a ilidir aquela presunção, designadamente accionando o procedimento especial previsto no artigo 64.º do CPPT ou interpondo reclamação graciosa.

V. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à ilegalidade das liquidações de IUC, e juros compensatórios, relativas ao período e veículos identificados nos documentos anexos ao presente pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a sua anulação e consequente reembolso das importâncias indevidamente cobradas;
- b) Julgar improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

Valor do processo: € 838,87.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 306,00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 20 de Abril de 2016

O árbitro, Álvaro Caneira.

ⁱ A título meramente exemplificativo, cfr. Procs.14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T, 217/2013--T, 256/2013-T, 289/2013-T, 294/2013-T, 21/2014-T, 42/2014-T, 43/2014-T, 50/2014-T, 52/2014-T, 67/2014-T6, 68/2014-T, 77/2014-T, 108/2014-T, 115/2014-T, 117/2014-T, 118/2014-T, 120/2014-T, 121/2014-T, 128/2014-T, 140/2014-T, 141/2014-T, 152/2014-T, 154/2014-T, 173/2014-T, 174/2014-T, 175/2014-T, 182/2014-T, 191/2014-T, 214/2014-T, 219/2014-T, 221/2014-T, 222/2014-T, 227/2014-T, 228/2014-T, 229/2014-T, 230/2014-T, 233/2014-T, 246/2014-T, 247/2014-T, 250/2014-T. 262/2014-T, 302/2014-T, 333/2014-T, 414/2014-T, 646/2014-T, todos disponíveis em www.caad.org.pt.

ⁱⁱ fr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

ⁱⁱⁱ Assinala-se que, no âmbito do procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquiridos por contrato verbal de compra e venda, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15/12, a fatura constitui, entre outros, documento que indicia a efetiva compra e venda do veículo, desde que dela conste a matrícula do veículo bem como os nomes do vendedor e do comprador.