

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 265/2015-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva; Presunções legais

Decisão Arbitral

Requerente: A..., SA.

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

I – RELATÓRIO

1. Pedido

A..., SA, pessoa colectiva e contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., Lote ..., ..., ..., Figueira da Foz, doravante designada por Requerente, apresentou, em 20-04-2015, 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 acto de liquidação de Imposto Único de Circulação;
- Condenação da Requerida ao reembolso do imposto indevidamente pago relativo acrescido de juros indemnizatórios e de mora;

Para sustentar o seu pedido, a Requerente alega, em síntese:

- A Requerente foi notificada para o pagamento do Imposto Único de Circulação (doravante IUC) do veículo com a matrícula ...-...-..., respeitante ao ano de 2013.
- Este veículo, porém, foi vendido pela Requerente em 2004 à empresa B... – ..., com o NIPC ...;

- Consequentemente, a Requerente já não era proprietária do veículo à data do facto tributário, o que acarreta que não se verifica o pressuposto fundamental da incidência subjectiva do imposto;

- Competia à entidade adquirente proceder à transferência registral da propriedade;

- Assim, a liquidação indevida ocorreu por motivos alheios à Requerente e que não a poderão onerar;

- O artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação (doravante CIUC) dispõe:

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”.

- Assim, a Administração Tributária só poderá imputar a sujeição passiva do IUC aos efectivos proprietários do veículo;

- Quando o legislador acrescenta, no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, “considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados”, apenas pretende introduzir um elemento enunciativo de quem detém a propriedade;

- O n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, que regula o registo de propriedade automóvel, dispõe que “o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos (...) tendo em vista a segurança do comércio jurídico”.

- Nesta medida, há que concluir que o registo tem efeitos meramente enunciativos, a fim de divulgar a situação jurídica dos veículos;

- O dever do registo impende sobre o adquirente da propriedade do veículo e sem a sua colaboração o vendedor nunca poderá proceder ao registo em nome do seu novo proprietário;

- Nos termos do art.º 874.º do Código Civil, o contrato de compra e venda é “o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço”.

- Assim, os efeitos essenciais do contrato de compra e venda são: a) a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito; b) a obrigação de entregar a coisa; c) a obrigação de pagar o preço;
- Além disso, o art.º 408.º, n.º 1 do Código Civil diz ainda que “a constituição de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato”;
- O contrato de compra e venda é meramente consensual (art.º 219.º do CC) sendo a obrigatoriedade do registo declarativa ou funcional;
- Portanto, o contrato de compra e venda que se comprova ter sido outorgado entre a Requerente e a B... – ... operou a transferência da propriedade do veículo, em momento anterior ao facto gerador do imposto;
- A transmissão da propriedade de um veículo automóvel, mesmo sem registo, demite o transmitente da fruição e disposição dele, transferindo-a para o adquirente;
- Ao deixar de ter o uso/posse do veículo, a Requerente não provoca qualquer custo ambiental e viário, o qual é o fundamento do IUC;
- A presunção do art.º 7.º do Código do Registo Predial, aplicável ao registo automóvel, é uma presunção juris tantum;
- Ao fazer prova da transferência da propriedade do veículo automóvel, a Requerente afastou a presunção proveniente do registo;

2. Resposta

Na sua Resposta, a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, alega, em síntese:

- O art.º 3.º, n.º 1 do CIUC não contém uma presunção. 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 se encontrem registado;
- Por outro lado, do registo automóvel decorre uma presunção de propriedade, pelo que a ilisão da presunção de propriedade terá que ser dirigida ao próprio registo automóvel;
- A consideração do elemento sistemático da interpretação, no caso do IUC a sua articulação com o registo automóvel – que se vê em particular no art.º 6.º do CIUC: “o

facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional” - impõe também que se considere que a incidência subjectiva do imposto não possa ser determinada sem ligação com o registo automóvel;

- A configuração do IUC revela que o legislador pretendeu criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo tal como consta do registo automóvel;

- 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.

Quanto a matéria de facto, a Requerida alega:

- As facturas que a Requerente junta como meio de prova do contrato de compra e venda não preenchem os requisitos legais exigidos para a sua emissão (artigo 36.º/5 do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado), pelo que tais documentos jamais podem beneficiar da presunção de verdade a que alude o artigo 75.º da Lei Geral Tributária (doravante LGT);

- Essas facturas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes;

- E assim sendo, a Requerente não logrou provar a pretensa transmissão do veículo em causa.

3. Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações

Com a concordância das partes, o Tribunal determinou a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como da fase de alegações finais.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 21-05-2015, tendo sido o Árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas

formalidades legais e regulamentares (artigos 11.º, n.º 1, als. a) e b) do RJAT e 6.º e 7.º 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 e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades no processo.

III. Questões a decidir

São as seguintes as questões a decidir no presente processo arbitral:

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

1.º: A Requerente foi notificada da liquidação de IUC com o número 2013 ...;

2.º: A liquidação de IUC refere-se a um veículo cuja propriedade se encontrava registada em nome da Requerente à data do facto tributário;

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

V – FUNDAMENTAÇÃO

1. Sobre a questão da 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 3.º, 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. 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, 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.

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 actualização do registo face ao facto publicitado”.

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.

No caso concreto, a fim de ilidir a presunção registal de que é sua a titularidade do direito de propriedade do veículo, a Requerente junta factura relativa a venda por si efectuada à sociedade B... – ..., SA, factura de venda do mesmo veículo pela sociedade C... SA. a D... e uma carta endereçada por B... – ... à Requerente, em que a primeira dá conta de ter procedido à venda do mesmo veículo.

Quanto às facturas, 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 Tribunal considera, a fim de para ilidir a presunção registal, que aquele que figura como proprietário no registo tem que provar quem é o actual proprietário.

Consideramos a posição do Tribunal justificada por a ilisão da presunção da verdade registal ser 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).

Ora, a argumentação exposta aplica-se a toda a prova oferecida pela Requerente. Com essa prova, a Requerente limita-se a mostrar como prováveis factos que, a terem-se verificado, tornariam por sua vez provável que a propriedade não pertencesse à Requerente. No entanto, a ilusão de uma presunção legal não se basta com elementos que lancem dúvida, que mostrem probabilidade de factos contrários. A ilusão de uma presunção legal só fazer-se com prova cabal, e esta teria que incidir sobre a situação jurídica do veículo no momento do facto tributário.

Considera este tribunal que essa prova não foi feita. Aliás, o que a série de actos de venda que os documentos juntos pela Requerente documentam, embora imperfeitamente, é que, precisamente, provar que um veículo foi vendido há dez anos atrás, não permite tirar conclusão segura sobre a situação do veículo no momento actual.

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 441,53 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 306,00 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 Novembro de 2015

O Árbitro

(Nina Aguiar)