

CAAD: Arbitragem Administrativa

Processo n.º: 194/2015-T

Tema: Imposto Único de Circulação – sujeito passivo

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

1. Pedido

A..., SA, em liquidação, pessoa colectiva e contribuinte n.º..., com sede na..., Edifício..., Piso..., ...-..., ..., doravante designada por Requerente, apresentou, em 18-03-2015, 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:

- A anulação, com base em violação de lei, dos seguintes actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativo aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, nos termos da al. c), do n.º 1 do art.º 2.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC):
 - Liquidações n.ºs..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010 e 2011 referente ao veículo com a matrícula ...-... -...;
 - Liquidações n.ºs..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-... -...;
 - Liquidações n.ºs..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;
 - Liquidações n.ºs ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;
 - Liquidações n.ºs ..., ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;

- Liquidações n.ºs ..., ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-....;
- Liquidações n.ºs ..., ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-.... .

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

- A Requerente é uma instituição financeira de crédito que se dedicava, entre outras actividades, à celebração de contratos de concessão de crédito para efeitos de aquisição de viaturas, nomeadamente mediante a celebração de contratos de mútuo;
- No âmbito da referida actividade, a Requerente celebrou contratos de mútuo para aquisição, por parte dos mutuários, dos veículos sobre os quais incidem as liquidações de imposto único de circulação (IUC) impugnadas;
- Nestas situações, a propriedade dos veículos pertence exclusivamente aos mutuários, sendo a Requerente mutuante apenas detentora de uma garantia sobre os mesmos, a qual pode consistir em hipoteca ou reserva de propriedade;
- Dispõe o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC que são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos sobre os quais o mesmo incide, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados;
- Os contratos de mútuo celebrados entre a Requerente e os mutuários tinham por objecto veículos automóveis que eram adquiridos por estes últimos pela celebração de um contrato de compra e venda com o fornecedor;
- Os contratos de compra e venda são contratos com eficácia real, no sentido em que a transferência da propriedade ou da posse se verifica em consequência do próprio contrato de compra e venda, nos termos dos artigos 879.º e 408.º do Código Civil (CC);
- Pelo que os verdadeiros proprietários dos veículos automóveis eram, e sempre foram, os mutuários;

- A Requerente limita-se a conceder um crédito para a aquisição de um veículo, não ficando ligada ao bem financiado enquanto credora do montante concedido ao mutuário e beneficiária da respectiva hipoteca ou reserva de propriedade;
- Ainda que por mera hipótese se admita que no Registo Automóvel conste o nome da Requerente como proprietária dos veículos em causa, tal facto dever-se-á a um erro de registo, uma vez que apenas deveria constar averbado a favor da Requerente uma eventual reserva de propriedade;
- Acresce a isto que o artigo 3.º do CIUC contém uma presunção legal de incidência subjectiva do imposto, ainda que de forma implícita;
- Que a disposição contém uma presunção resulta quer da configuração da norma que está de acordo com o artigo 349.º do Código Civil, quer do facto de a liberdade de conformação do legislador ser limitada pelos princípios fundamentais consagrados na Constituição da República Portuguesa (CRP), e neste caso o princípio da igualdade;
- A presunção em causa pode ser ilidida mediante prova em contrário;
- A interpretação da referida norma legal deve estar subordinada ao princípio do inquisitório, o qual constitui princípio fundamental da actuação da Administração Pública, nos termos do art.º 266.º da CRP e 55.º e 58.º da Lei Geral Tributária (LGT);
- A Requerente, no exercício da audição prévia, provou não ser a proprietária dos veículos em causa, fornecendo à Autoridade Tributária as facturas de venda emergentes dos contratos de compra e venda celebrados entre os mutuários e os fornecedores, assim ilidindo a presunção do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC;
- Pelo que se verifica uma errónea qualificação da incidência subjectiva do imposto em causa, relativo aos anos fiscais supra identificados, nos termos conjugados dos artigos 3.º e 19.º do CIUC com a al. a) do art.º 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT);

2. Resposta

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

a) Como questão prévia

- As liquidações referentes aos veículos com as matrículas ...-...-... e ...-...-..., no valor, respectivamente, de 110,30 Euros e 176,08 Euros, já se encontravam anuladas à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral;
- A liquidação referente ao veículo com a matrícula ...-...-... foi igualmente anulada em consequência do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida pela Requerente;

b) Por excepção

- No seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona que sejam anulados os actos de liquidação identificados;
- Embora tendo deduzido reclamação graciosa desses actos, a qual foi parcialmente indeferida, a Requerente não peticiona a anulação do acto de indeferimento parcial da reclamação graciosa;
- Nos termos do artigo 10.º n.º 1, al. a) do RJAT, e pretendendo a Requerente reagir dos actos de liquidação oficiosa, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário legalmente notificado ao contribuinte, em conformidade com ao artigo 102.º n.º 1, al. a) do CPPT;
- Sendo a data limite de pagamento do imposto em causa o dia 11-12-2013 e tendo a Requerente apresentado o pedido de constituição do tribunal arbitral em 18-03-2015, conclui-se que este foi apresentado intempestivamente, não podendo por isso o Tribunal conhecer do pedido;

c) Por impugnação

- A Requerente em momento algum prova não tenha sido proprietária dos veículos sobre os quais incidiu o imposto liquidado;

- As facturas que a Requerente alega ter apresentado como prova em sede de direito de audição prévia não se encontram no processo administrativo, tal como não se encontra aí prova de ter a requerente exercido o direito de audição prévia;
- Nos termos do disposto no CIUC, em vigor desde 01/01/2008, o IUC é um imposto anual que tributa a propriedade dos veículos, independentemente do seu uso ou fruição, sendo seus sujeitos passivos as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados, sendo a respectiva base de dados formada com os elementos fornecidos pelo IRN (Instituto dos Registos e do Notariado) e pelo IMTT (Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres).
- Considerando o n.º 1 do art.º 6.º do CIUC, o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula registada em território nacional, sendo considerado sujeito passivo do imposto a pessoa singular ou colectiva, de direito público ou privado, em nome da qual o mesmo se encontre registado, nos termos do n.º 1 do artigo 3º do mesmo Código;
- No Registo Automóvel, a Requerente constava como proprietária dos veículos objecto de imposto à data dos factos tributários;
- Na hipótese de se reconhecer razão à Requerente quanto ao mérito da causa, a Requerida nunca poderá ser responsabilizada pelo pagamento da taxa arbitral, na medida em que não existiu, na base da liquidação, qualquer erro imputável aos serviços, que se limitaram a tomar por boa a informação registral e a proceder de acordo com a lei tributária.

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.

A Requerente foi convidada a corrigir a petição inicial, no sentido de pedir expressamente a apreciação da decisão de indeferimento das reclamações gratuitas, o que não fez.

Convidadas a apresentar alegações escritas, as Partes não o fizeram.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 01-06-2015, 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 tempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
2. A consagração, no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, de uma presunção e a sua ilidibilidade;
3. 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 da causa:

1.º: A Requerente foi notificada das liquidações de IUC:

- Liquidações n.ºs..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010 e 2011 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;
- Liquidações n.ºs..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;
- Liquidações n.ºs ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;
- Liquidações n.ºs ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-...;

- Liquidações n.ºs..., ..., e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-....;
- Liquidações n.ºs..., ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-....;
- Liquidações n.ºs ..., ..., ... e ..., relativas ao IUC dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012 referente ao veículo com a matrícula ...-...-.... .

2º: As liquidações referentes aos veículos com as matrículas ...-...-...., ...-...-.... e ...-...-.... foram objecto de anulação por parte da Autoridade Tributária anteriormente à apresentação do pedido de pronúncia arbitral;

3º: As restantes liquidações referem-se a veículo cuja propriedade se encontrava registada em nome da Requerente à data dos factos tributários;

4º. A data de pagamento voluntário das dívidas de imposto liquidado era 11-12-2013;

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

V. FUNDAMENTAÇÃO

1. Sobre a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral

Constituindo a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral excepção dilatória que, a ser procedente, obstará ao conhecimento das restantes questões a decidir, importa conhecer previamente desta questão.

No intróito da sua petição inicial, a Requerente diz expressamente que requer a constituição de tribunal arbitral singular para “a declaração da ilegalidade dos actos de liquidação oficiosa do Imposto Único de Circulação, relativos aos anos fiscais de 2009 a 2012”.

A Requerente termina o seu pedido nos seguintes termos: “Nestes termos e nos melhores de Direito aplicáveis, deve V. Exa.: (...) c. Declarar a ilegalidade dos actos de liquidação oficiosa do Imposto Único de Circulação, relativo aos anos de 2009 a 2012 (...).”

Portanto, não há qualquer dúvida de que a Requerente peticiona expressamente e directamente a apreciação da legalidade dos actos de liquidação litigiosos.

Por outro lado, em nenhum ponto da petição inicial a Requerente pede ao Tribunal a declaração da ilegalidade da decisão de indeferimento parcial de qualquer reclamação graciosa.

O artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária define a competência dos tribunais arbitrais.

Nos termos da al. a) do n.º 1 desse preceito, os tribunais arbitrais são competentes para “a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”.

É entendimento uniforme dos tribunais arbitrais que esta competência abrange a apreciação da legalidade dos actos de segundo grau praticados sobre os actos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (neste sentido, v.g a decisão proferida no processo n.º 117/2013-T).

Estando em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação de um tributo, o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, em conformidade com o artigo 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT, é de 90 dias, e é contado a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (o n.º 2 foi entretanto revogado pelo artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31-12).

Dos factos previstos no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT, é aplicável ao caso o facto previsto na respectiva alínea a), o qual consiste no termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

Portanto, no caso de pedido de constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade de um acto de liquidação, o prazo para a apresentação do mesmo é de 90 dias e é contado a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto.

Já no caso de pedido de constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade de acto de indeferimento total ou parcial de reclamação graciosa, o qual é impugnável autonomamente, o facto a partir do qual se inicia a contagem do prazo, nos termos da al. b) do n.º 1 do mesmo artigo 102.º do CPPT, é a notificação do acto.

Se, no caso dos autos, a Requerente tivesse peticionado a apreciação da legalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo para apresentação do pedido seria contado a partir da notificação do mesmo indeferimento.

Sendo peticionada, como foi, a apreciação da legalidade dos actos de liquidação, e apenas a legalidade dos actos de liquidação, o prazo para apresentação do pedido conta-se a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto.

O termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, no caso, foi o dia 11-12-2013, pelo que o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral terminou no dia 11-03-2014.

Tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no dia 18-03-2015, é o mesmo extemporâneo.

A Requerente sustenta a tempestividade do pedido, alegando que, “nos termos do artigo 102.º, n.º 2 do CPPT, a apresentação da impugnação judicial tem como fundamentos, entre outros, “o indeferimento da reclamação graciosa” e pretendendo que o prazo do artigo 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT se conte a partir da notificação do indeferimento da reclamação graciosa.

Não assiste, porém, razão à Requerente.

Não é certo, em primeiro lugar, que o artigo 102.º, n.º 2 do CPPT (na redacção em vigor até Dezembro de 2014) defina um fundamento da impugnação. O artigo 102.º CPPT estipula apenas sobre os prazos para a apresentação da impugnação judicial. No caso de impugnação de decisão sobre reclamação graciosa, o referido preceito determinava que o prazo devia contar-se a partir da notificação da mesma decisão, o que aqui não se discute.

Em segundo lugar porque o que o artigo 102.º, n.º 2 fazia, aparentemente, era estabelecer um prazo para o direito à impugnação de decisão sobre reclamação graciosa, a qual é impugnável autonomamente nos termos do artigo 97.º, n.º 1 al. c).

A questão que cumpre apreciar, no entender do Tribunal, é se poderá considerar-se estar-se perante um pedido de apreciação da decisão de indeferimento parcial de uma reclamação graciosa, quando, formalmente, e expressamente, o pedido de pronúncia arbitral não tem como objecto a apreciação da legalidade da decisão da reclamação graciosa, mas a apreciação directa da legalidade dos actos de liquidação.

Consideramos que a questão não é isenta de dúvidas. No entanto, tomamos a decisão de não nos afastarmos das anteriores decisões de tribunais arbitrais sobre esta mesma questão, nomeadamente as proferidas nos processos 261/2013-T e 38/2015-T, as quais decidiram no sentido de que, não tendo o Requerente formulado qualquer pedido de apreciação da

legalidade de uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, não pode ser invocado o prazo do direito de impugnação que seria aplicável em caso de impugnação dessa decisão.

Em sintonia com tal entendimento, também neste caso se considera que não pode aproveitar à Requerente, para impugnar directamente os actos de liquidação litigiosos, o prazo de que aquela disporia para impugnar a decisão de indeferimento parcial das reclamações graciosas deduzidas contra os mesmos.

Consequentemente, considera-se intempestivo o presente pedido de decisão arbitral.

VI. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, decide-se:

- a) Julgar procedente a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
- b) E, por consequência, julgar improcedente o pedido arbitral, dele se absolvendo a Requerida.

Valor da utilidade económica do processo: Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 1.080,16 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, 1 de Fevereiro de 2016

O Árbitro

(Nina Aguiar)