

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 499/2017-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede em ..., ..., ...-... ..., requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária suscitando pedido de pronúncia arbitral contra decisões da Administração Tributária e Aduaneira (AT) no sentido do indeferimento de diversos pedidos de revisão oficiosa de ato tributário e, conseqüentemente, contra os atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos aos anos de 2012 e 2014 e aos veículos identificados pelo respetivo número de matrícula nos artigos 22.º e 25.º da petição, cuja anulação solicita. Como consequência da referida anulação, requer que sejam extraídas as inerentes consequências, nomeadamente a condenação da Administração Tributária ao reembolso da importância de € 27 092,63, que considera indevidamente paga.

2. Como fundamento do pedido, apresentado em 06-09-2017, alega a Requerente, em síntese, que tendo apresentado pedidos de revisão oficiosa das liquidações de IUC em causa foram os mesmos indeferidos com fundamento na sua intempestividade, facto que, segundo entende, se não verifica porquanto as questionadas liquidações decorrem de erro imputável aos serviços da administração tributária e os pedidos de revisão foram apresentados no prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária. Por outro lado, e quanto à qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária a que aquelas liquidações se reportam, a Requerente invoca o facto de não

assumir tal qualidade relativamente aos períodos de tributação e veículos a que as mesmas respeitam.

3. De acordo com o alegado pela Requerente, os referidos veículos, embora se encontrassem registados em seu nome à data a que se reportam os factos tributários a que aquelas liquidações se referem, haviam sido já objeto de transmissão para terceiros pelo que não eram propriedade sua à data do facto gerador e exigibilidade do tributo em causa.

4. 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.

5. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-09-2017.

6. 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 redação 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 08-11-2017.

7. 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.

8. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28-11-2017.

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

10. 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).

11. Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas questões prévias ou exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito, encontrando-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

12. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, designadamente do processo administrativo, 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

13. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas no presente pedido de pronúncia arbitral, destacam-se os seguintes elementos factuais, que, com base na prova documental junta aos autos, se consideram provados:

13.1. A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social a atividade de locação financeira de viaturas automóveis.

13.2. No âmbito dessa atividade, detém, por curtos períodos de tempo, a propriedade de veículos automóveis, registados em seu nome e entregues aos respetivos locatários ao abrigo de contratos de locação financeira.

13.3. No termo dos contratos de locação, os locatários adquirem as viaturas locadas, remetendo-lhes então a Requerente a documentação necessária para que os mesmos procedam ao registo das viaturas na sua titularidade.

13.4. Encontrando-se os veículos registados em nome da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou-lhe o IUC relativo aos períodos de 2012 a 2014 sobre diversos veículos automóveis, emitindo as correspondentes notas de cobrança com data limite de pagamento situada em diversos meses daqueles anos.

13.5. A Requerente impugnou tais liquidações, através de pedidos de revisão oficiosa de ato tributário formulados ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, alegando que à data do correspondente facto tributário, os veículos em causa já não eram sua propriedade por terem sido transmitidos aos respetivos locatários, nos termos dos respetivos contratos de locação financeira. Para comprovar o alegado, a Requerente anexa aos pedidos de revisão cópias de notas de débito emitidas aos locatários/adquirentes (Docs. 1 e 2).

13.6. Aos referidos pedidos, entregues junto do Serviço de Finanças de Oeiras... em diversas datas do ano de 2016, foram atribuídos os n.ºs ...2016..., ...2016..., ...2016..., ...2016..., ...2016..., ...2016..., todos do ano de 2016.

13.7. Por despachos do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, proferidos no uso de subdelegação de competência, datados de 25 e 29 de Junho de 2017, foram os pedidos de revisão objeto de indeferimento, com fundamento na sua intempestividade, sendo as decisões notificadas à Requerente através de ofícios datados de 2 e 30 de Junho de 2017.

14. Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

III. Cumulação de pedidos

15. 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

16. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade de atos de indeferimento expresso de diversos pedidos de revisão oficiosa de ato tributário e, em consequência, a legalidade dos atos de liquidação de IUC, relativos aos períodos de 2012 e 2014 e aos veículos que identifica nos artigos 22.º e 25.º da respetiva petição. Para tanto, invoca a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, aqueles veículos se encontrarem já transmitidos a terceiros, no termo e ao abrigo dos correspondentes contratos de locação financeira, e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

17. Os pedidos formulados pela Requerente foram objeto de informações dos serviços tributários, elaboradas em termos idênticos, de que se transcreve:

“ III.QUESTÕES PRÉVIAS

...

III.B) IDONEIDADE DO MEIO E TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE REVIÃO OFICIOSA

1.1. A 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT consagra que “a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade”(sublinhado nosso).

1.2. “(...)havendo no CPPT, no artigo 68.º e seguintes, uma reclamação administrativa do acto de liquidação, denominada de “reclamação graciosa”, será o seu prazo legal que deve ser entendido como o “prazo de reclamação administrativa (...)”.

1.3. Neste sentido, verifica-se que o pedido efectuado por requerimento, que se considera apresentado em 2016-10-14 (fls.1) se afigura manifestamente INTEMPESTIVO.

2.1. A 2.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT consagra que “*por iniciativa da administração tributária no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (sublinhado e bold nosso).*”

2.2. Tendo o IUC sido liquidado de acordo com a informação que a administração fiscal dispunha conforme fundamentação infra na V-ANÁLISE DO PEDIDO, não há qualquer evidência que exista erro de facto ou de direito imputável aos serviços, pelo que não se afigura que seja aplicável a 2.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

3.1. O n.º 4 do artigo 78.º da LGT estabelece que “*o dirigente máximo do serviço pode autorizar excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte*”

3.2. Portanto, o procedimento do n.º 4 visa a alteração da matéria tributável, por forma a resolver situações de grave injustiça, o que não sucede no presente caso, na medida o que se pretende é o afastamento da norma de incidência subjectiva em sede de IUC. Assim, estando em causa o ato de liquidação de IUC e, tendo em conta o artigo 7.º do CIUC a natureza específica do IUC, a matéria tributável assenta nos elementos previstos nas diversas alíneas deste artigo”.

18. Sobre cada uma das informações relativas aos pedidos de revisão, todas elas elaborada em termos idênticos àquele de que se extrai o excerto supra, foram proferidos despachos do Diretor de Finanças Adjunto, também eles em termos idênticos: “*Atendendo aos pareceres que antecedem, à informação infra e com os demais elementos dos autos considero que o pedido não merece provimento uma vez que, segundo o informado, não se verificam os pressupostos legais para a Revisão solicitada e se trata de matéria sancionada Superiormente no sentido do indeferimento do pedido...*”

19. Extraindo-se dos elementos documentais que integram o processo administrativo que todas as liquidações impugnadas tiveram como prazo de pagamento voluntário meses

diversos dos anos de 2012, 2013 e 2014 e os pedidos de revisão oficiosa foram, todos eles, entregues em 2016, portanto já depois de excedido o prazo de reclamação administrativa previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, importa saber se, mesmo assim, os pedidos poderiam enquadrar-se no prazo previsto na segunda parte do mesmo artigo.

20. Da informação e despacho acima transcrito depreende-se que o entendimento neles contido, e que fundamenta as decisões de indeferimento, vai no sentido de que, nos casos a que respeitam os pedidos de revisão oficiosa, se não verifica o erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços, que justificaria o prazo de quatro anos a que se refere aquele preceito.

21. A inexistência de erro imputável aos serviços, de acordo com as informações em que se fundamentam as decisões de indeferimento dos pedidos, tem por base a circunstância de, conforme decorre da lei aplicável, as liquidações impugnadas terem sido efetuadas pela AT em face de elementos disponibilizados pela Conservatória do Registo Automóvel e pelo IMTT.

22. Entendimento diverso é o que vem sustentado pela Requerente. Depois de reafirmar que o erro imputável aos serviços comporta tanto o erro de facto como o de direito, diz a Requerente que *“se verifica, no presente caso, erro imputável aos serviços consubstanciado em erro de direito, porquanto existe uma errada aplicação das normas do Código do IUC, em particular, do artigo 3.º deste diploma legal”*.

23. Tal entendimento suporta-se na circunstância de, segundo alega a Requerente, *“sempre envidou esforços no sentido de alertar a AT para a ilegalidade do montante do tributo que lhe estava a ser liquidado”*, designadamente porque *“juntou aos pedidos de revisão de ato tributário que efetuou várias notas de débito comprovativas de que era credora de quantias devidas pelos sujeitos com os quais havia celebrado contratos de locação financeira.”*

24. Como fundamento das liquidações e suporte das decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, a AT invoca a norma do artigo 3.º do Código do IUC que, na redação vigente à data dos factos, estabelece a incidência subjetiva do tributo nos seguintes termos:

“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.

2 - 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.”

25. Quer se entenda que a norma transcrita consagra uma presunção, ilidível nos termos gerais – como vem sentido unanimemente entendido pela jurisprudência – quer se considere não ser esse o caso, não se vislumbra que, relativamente às liquidações a que se reportam os pedidos de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o presente pedido de pronúncia arbitral, se verifique a existência de erro imputável aos serviços da administração tributária.

26. Com efeito, foram aquelas liquidações efetuadas com base nos elementos disponíveis nas bases de dados da Conservatória do Registo Automóvel e do IMTT. No tocante à determinação do sujeito passivo da obrigação de imposto é, assim, evidente, que a AT operou as liquidações em estrita observância da norma legal aplicável: os veículos a que o tributo respeita encontravam-se registados em nome da Requerente logo, segundo a norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, era esta o sujeito passivo da correspondente obrigação tributária.

27. Vinculada ao princípio da legalidade, não poderia a AT proceder por forma diversa daquela por que operou, isto é, não poderia deixar de efetuar as liquidações e emitir as competentes notas de cobrança em nome dos proprietários dos veículos conforme o respetivo registo.

28. Admitindo-se, como se admite, que a norma de incidência subjetiva consagra uma presunção, é esta ilidível, nos termos gerais e, em especial, nos termos do artigo 73.º da Lei Geral Tributária.

29. Assim, poderia a Requerente, dentro do prazo legal, contra a mesma reagir, quer recorrendo ao procedimento contraditório previsto artigo 64.º do CPPT, quer através de reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação que nela se baseiem.

30. Dos elementos do presente processo extrai-se que a Requerente não utilizou qualquer dos meios legais de que dispunha para ilidir a presunção de propriedade dos veículos derivada do registo automóvel.

31. Decorridos os prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Requerente solicitou a revisão oficiosa das liquidações ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

32. Com efeito, prevê este preceito que *“- A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*

33. Quer se entenda que o prazo de reclamação administrativa a que se refere a primeira parte do preceito transcrito é o de 15 dias a que se refere o n.º 3 do artigo 191.º do Código de Procedimento Administrativo ou o de 120 dias previsto no artigo 70.º do CPPT, decorre dos factos evidenciados no processo que os pedidos foram, todos eles, apresentados depois de excedido quaisquer dos referidos prazos.

34. No entanto, à data da apresentação dos pedidos de revisão no serviço de finanças competente, ainda se encontrava a decorrer o prazo de quatro anos a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

35. Conforme expressamente prevê o n.º 1 do referido artigo, a revisão do ato tributário pode efetuar-se por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) com fundamento em erro imputável aos serviços. Assinala-se que, não obstante este último prazo se referir à iniciativa da administração tributária, constitui jurisprudência pacífica que tal iniciativa pode ser suscitada por pedido do sujeito passivo nesse sentido.

36. No caso em análise, verifica-se que os pedidos, manifestamente extemporâneos se considerado o prazo previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, foram apresentados no prazo de 4 anos a que se refere a segunda parte do mesmo preceito.

37. No primeiro caso, o pedido de revisão do ato pode fundamentar-se em qualquer ilegalidade. No entanto, ao abrigo da segunda parte do citado preceito e dentro do referido prazo, apenas pode ser efetuada revisão oficiosa de atos de liquidação «com fundamento em erro imputável aos serviços».¹

38. Conforme já acima se concluiu, não se verifica que as liquidações impugnadas enfermem do erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da administração tributária, que possibilite o alargamento do prazo para ser efetuada a sua revisão oficiosa.

V. Decisão

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

- Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência manter os atos tributários impugnados;

- Condenar a Requerente nas custas do processo.

Valor do processo: € 27 092,63

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 € 1 530,00, a cargo da Requerente.

Lisboa, 6 de março de 2018,

O árbitro, Álvaro Caneira.

¹ Neste sentido, STA, Ac. de 4.5.2016, Proc. 0407/15