

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 265/2013-T**

**Tema: IUC – incidência subjetiva**

## **PROCESSO ARBITRAL N.º 265/2013-T**

### **DECISÃO ARBITRAL**

#### **A – RELATÓRIO**

1. A... –, SA., pessoa colectiva n.º ..., com sede no ..., Sintra, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos art. 2.º, n.º 1, a) e 10.º, n.º 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no DL 10/2011, de 20 Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação de Imposto Único de Circulação, referentes aos anos de 2009 a 2012, e o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios, sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”).
2. Admitido o pedido de constituição do tribunal arbitral singular, e não tendo a requerente optado pela designação de árbitro, 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 RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro a Exma. Sra. Dra. Alexandra Coelho Martins.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado 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, tendo, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral ficado constituído em 27-01-2014.

Veio, entretanto, a Exma. Sra. Dra. Alexandra Coelho Martins requerer a renúncia às funções de árbitro para que havia sido designada, tendo a mesma sido substituída pelo ora signatário, por despacho do Exmo. Sr. Presidente do Conselho Deontológico de 20-02-2014.

Notificadas as partes da nomeação do signatário, como árbitro, não manifestaram vontade de a recusar.

3. Notificada, a AT veio apresentar resposta, não tendo suscitado qualquer excepção.
4. Realizada a reunião a que se refere o art. 18º do RJAT, a requerente reiterou o interesse na inquirição da testemunha arrolada.

Foi realizada reunião para inquirição da testemunha arrolada pela requerente, B..., tendo de seguida sido produzidas alegações orais pelas partes.

\* \* \*

5. Pretende a requerente que seja declarada a ilegalidade e inerente anulação dos actos de liquidação do Imposto Único de Circulação referentes aos anos de 2009 a 2012, com a consequente restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, alegando em síntese:

- a) Tem como objecto social a compra, venda e aluguer de bens, equipamentos e veículos automóveis com e sem condutor.

- b) No exercício da sua actividade, celebra contratos de aluguer operacional de veículos automóveis com uma duração média de 42 meses, procedendo, uma vez findo o contrato, à sua venda, conforme cláusulas contratuais gerais comuns a todos esses contratos e em vigor nos anos em causa.
- c) Tais contratos não prevêm, ao contrário do que sucede com as situações de aluguer financeiro, a possibilidade de o locatário adquirir o veículo no final do contrato.
- d) Além das vendas, existem as situações de perdas totais, decorrentes de furto ou sinistro, em que é indemnizada pela seguradora, prescindindo do direito ao veículo em caso de furto (se o mesmo vier a ser encontrado) ou procedendo à venda do salvado em caso de sinistro, através da própria seguradora.
- e) Quando recorre a canais de venda (que é o contexto mais frequente, atento o carácter residual da venda a particulares), na maioria das vezes os compradores não registam a transferência da propriedade, não obstante os esforços da requerente.
- f) Nessas situações, bem como nos casos de furto ou sinistro, a requerente envia, juntamente com a factura, o requerimento de registo automóvel subscrito pelos seus representantes legais, de modo a que as entidades envolvidas possam proceder em conformidade, seja através do registo do veículo em nome do novo proprietário ou do cancelamento da matrícula em caso de furto ou abate.
- g) Os veículos automóveis cujas matrículas são objecto dos autos foram alienados pela requerente em datas anteriores às datas-limite de pagamento do IUC dos anos de 2009 a 2012.
- h) Todavia, os respectivos compradores não registaram a sua propriedade.
- i) Pese embora não aceite ser sujeito passivo do imposto, optou por proceder ao seu pagamento a fim de evitar a instauração de processos de execução fiscal e de contra-ordenação
- j) Apresentou reclamação graciosa das liquidações efectuadas, entre elas as objecto dos presentes autos, a qual veio a merecer deferimento parcial, mantendo-se estas últimas e que são objecto do pedido arbitral.
- k) Sustenta, em suma, o seu pedido no entendimento de que o art. 3º do CIUC estabelece uma mera presunção legal, relativa, juris tantum.

6. Por seu turno a requerida veio em resposta alegar, em síntese:

- a) Relativamente à invocada ilegitimidade da requerente como sujeito passivo do IUC, incorre esta em equívoco, que resulta, não só de enviesada leitura da letra da lei, como da adopção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e, por último, decorre de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC.
- b) O legislador tributário ao estabelecer no artigo 3º, nº 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no nº 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontram registados.
- c) Realça que o legislador não usou a expressão “presume-se”, como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: “são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados.”.
- d) O normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do nº1 do artigo 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, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, para efeitos de residência, de localização, entre muitos outros.
- e) Em face da redacção do preceito não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende a requerente. Trata-se, sim, de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção, adentro da sua liberdade de conformação legislativa, foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel.
- f) À luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela requerente no sentido de que o sujeito

passivo do IUC é o proprietário efectivo, independentemente de não figurar no registo automóvel, o registo dessa qualidade, é manifestamente errada, na medida em que é própria *ratio* do regime consagrado no Código do IUC que constitui prova clara de que o que o legislador fiscal pretendeu foi criar um Imposto Único de Circulação assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel.

- g) Sustenta que os actos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços.
- h) Mais defende não estarem, em qualquer circunstância, reunidos os pressupostos legais que conferem o direito peticionado a juros indemnizatórios.

\* \* \*

- 7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

A cumulação de pedidos requerida pela requerente é admissível, nos termos do disposto no art. 3º do RJAT, atendendo a que a procedência dos mesmos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O processo não enferma de nulidades.

## **B. DECISÃO**

### **1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **1.1. FACTOS PROVADOS**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A requerente tem como objecto social a compra, venda e aluguer de bens, equipamentos e veículos automóveis com e sem condutor.
- b) No exercício da sua actividade, a requerente celebra contratos de aluguer operacional de veículos automóveis com uma duração média de 42 meses, procedendo, uma vez findo o contrato, à sua venda, conforme cláusulas contratuais gerais comuns a todos esses contratos e em vigor nos anos em causa.
- c) Tais contratos não prevêem, ao contrário do que sucede com as situações de aluguer financeiro, a possibilidade de o locatário adquirir o veículo no final do contrato.
- d) Para cumprimento dos contratos celebrados, a requerente faz a encomenda do veículo, de acordo com o combinado contratualmente com o cliente, cedendo-lhe depois o gozo temporário do mesmo e a prestação das demais condições previstas naquele contrato, mediante o pagamento de uma renda.
- e) Em média, a requerente vende cerca de duzentos veículos por mês, quer a particulares - mediante venda directa - quer a empresas - através da utilização de canais de venda, nomeadamente leiloeiras e stands automóveis.
- f) Além das vendas, existem as situações de perdas totais, decorrentes de furto ou sinistro, em que é indemnizada pela seguradora, prescindindo do direito ao veículo em caso de furto (se o mesmo vier a ser encontrado) ou procedendo à venda do salvado em caso de sinistro, através da própria seguradora.
- g) Sempre que está ao seu alcance – o que apenas sucede, geralmente, nas situações de venda directa a particulares – a requerente procede ao registo dos veículos vendidos em nome dos novos proprietários na Conservatória de Registo Automóvel.
- h) Quando a requerente recorre a canais de venda (que é o contexto mais frequente, atento o carácter residual da venda a particulares), na maioria das vezes os compradores não registam a transferência da propriedade, não obstante os esforços da requerente.
- i) O que resulta do facto de, quando utiliza canais de venda, a requerente só ter contactos com entidades intermediárias (leiloeiras, stands, etc.), que optam por não proceder ao

registo dos veículos em seu nome, pois irão vendê-los a terceiros, esses sim os novos proprietários.

- j) Nessas situações, bem como nos casos de furto ou sinistro, a requerente envia, juntamente com a factura, o requerimento de registo automóvel subscrito pelos seus representantes legais, de modo a que as entidades envolvidas possam proceder em conformidade, seja através do registo do veículo em nome do novo proprietário ou do cancelamento da matrícula em caso de furto ou abate.
- k) Os veículos automóveis cujas matrículas são objecto dos autos (relacionados a pág. 1394 a 1404 do processo administrativo junto aos autos) foram alienados pela requerente em datas anteriores às datas-limite de pagamento do IUC dos anos de 2009 a 2012.
- l) Todavia, os respectivos compradores não registaram a sua propriedade.
- m) A requerente procedeu ao pagamento do imposto a que respeitam os presentes autos.
- n) A requerente apresentou, em 25-07-2013, reclamação graciosa das liquidações efectuadas, entre elas as objecto dos presentes autos.
- o) Sobre tal reclamação foi proferido, em 31-10-2013, despacho de deferimento parcial, mantendo a Autoridade Tributária as liquidações de imposto objecto do pedido arbitral.
- p) Em 25-11-2013 a requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

**1.2** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo e no depoimento da testemunha B... que aparentou depor com isenção.

### **1.3 FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

### **1.4 O DIREITO**

A questão de fundo a apreciar reside na interpretação a dar ao n.º 1 do art. 3º do CIUC no sentido de apurar se a norma de incidência subjectiva, nele contida, estabelece uma presunção legal *juris tantum* – e, como tal, susceptível de ilisão (como sustenta a requerente) ou, pelo contrário, uma definição expressa e intencional da incidência pessoal, no sentido de que é necessariamente sujeito passivo do imposto aquele em nome de quem o veículo automóvel está registado como proprietário.

Dispõe o n.º 1 do art. 3º do CIUC: *“são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares e colectivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontrem registados”*.

Com base na redacção deste preceito, sustenta a requerida - AT - que a base de incidência pessoal, que este define, não comporta hoje qualquer presunção legal, uma vez que aquele transmite de forma expressa e intencional o pensamento do legislador tributário, no sentido de se considerar, de modo irrefutável, como sujeitos passivos do IUC as pessoas em nome das quais os veículos automóveis se encontrem registados.

Aduz em abono da sua tese, razões hermenêuticas de interpretação da lei, com apelo não só à sua literalidade, como aos elementos sistemático e teleológico.

Invocação plena de sentido, na medida em que, de acordo com o disposto no art. 11º da LGT, *“na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”*. É que, como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues, J. Lopes de Sousa – LGT 4ª ed., em anotação a tal artigo, *“... sem afastar a letra da lei, que tem de ser a principal referência e ponto de partida do intérprete, se exclui a sua aplicação automática, supondo que nas leis há uma racionalidade operante que o intérprete se deve esforçar por reconstruir”*.

É, pois, dentro deste quadro de interpretação da lei fiscal, no caso o art. 3º, n.º 1 do CIUC, que teremos de encontrar a resposta ao antagonismo de posições entre a requerente e a AT.

Para a AT é decisivo para a determinação do sujeito passivo do IUC o registo de propriedade do veículo automóvel, de modo a que será considerado como tal, de modo irreversível, aquele em nome de quem este está registado.

O registo de propriedade de veículos é, face ao disposto no art. 5º, n.º 1, a) e n.º 2 do DL 54/75, de 12 de Fevereiro, obrigatório, pelo que, qualquer direito de propriedade que incida sobre a viatura está sujeito a registo, com o que se pretende a segurança do comércio jurídico, bem como a publicidade da situação jurídica dos mesmos.

Tal registo goza, nos termos do disposto no art. 7º do Código do Registo Predial (aplicável ao registo automóvel por força do art. 29º do referido DL 54/75), da “... *presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define*”.

Temos, por isso, que a inscrição de registo de propriedade do veículo é, também ela, uma presunção de que o direito de propriedade sobre o mesmo existe nos termos constantes do registo.

Quer dizer, o registo de propriedade automóvel não constitui qualquer condição de validade dos contratos a ele sujeitos, à semelhança do que ocorre com o registo predial (cujo regime, como já apontamos, é extensivo ao registo automóvel); o registo tem uma função meramente declarativa.

Acontece que o art. 5º, n.º 1 do Código do Registo Predial, impõe que “*os factos sujeitos a registos só produzem efeito contra terceiros depois da data do respectivo registo*”. Do que parece resultar que tal bastaria para que a AT invocasse a ausência de registo para fazer funcionar de imediato o art. 3º, n.º 1 do CIUC, exigindo o pagamento do imposto àquele em nome de quem o veículo está registado, por ser o sujeito passivo do imposto.

Sucedem que o n.º 4 do art. 5º do Código do Registo Predial restringe tal entendimento, ao

determinar que “terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si”. Donde resulta que, por essa via, nunca a AT estaria habilitada a invocar a falta de registo, na medida em que não preenche o conceito de terceiro.

Posto isto em termos gerais, há que apurar se, pese embora o que vem de referir-se, o n.º 1 do art. 3º do CIUC contém, ou não, uma presunção legal.

Tudo está, em suma, em determinar se a expressão “considerando-se”, ali utilizada, tem a natureza de presunção legal.

Como ponto de partida, a resposta parece-nos ser negativa.

Parece ofensivo à unidade do sistema jurídico-legal – e até, com as devidas adaptações, em oposição aos n.º 2 e 3 do art. 11º da LGT - que um indivíduo venha a considerar-se como não proprietário de um bem para efeitos civis e tenha de o ser necessariamente para efeitos tributários.

Ao que acresce o facto de a AT dever nortear a sua actividade pela observância dos princípios da legalidade, do inquisitório e descoberta da verdade material, insíto ao ditame constitucional da capacidade contributiva.

Seja como for, parece evidente que, quer do ponto de vista sistemático, quer teleológico, a expressão “considerando-se”, adoptada no n.º 1 do art. 3º do CIUC contempla uma verdadeira presunção, a isso não se opondo a aparente literalidade da expressão, nem o ordenamento tributário.

A este propósito, referem Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues, J. Lopes de Sousa – LGT 4ª ed., em anotação ao art. 73º, pag. 651: “as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão “presume-se” ou semelhante, como sucede, por exemplo, nos n.º 1 a 5 do art. 6º, na alínea a) do n.º 3 do art.

10º, no art. 19º e 40º, n.º 1, do CIRS. No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real ...”, enumerando-se depois um conjunto de exemplos.

Entendemos que é precisamente esse o caso que o art. 3º, n.º 1 do CIUC contempla: uma presunção implícita. Presunção, aliás, que sempre existiu no domínio do imposto de circulação automóvel, pese embora anteriormente definido de forma explícita.

Por outro lado, em cumprimento dos princípios - com consagração no nosso ordenamento comunitário - do poluidor-pagador e da equivalência, o CIUC importa preocupações de ordem ambiental e energética, pretendendo que os custos decorrentes dos danos ambientais provocados pela utilização dos veículos automóveis sejam suportados pelos reais proprietários (e não pelos presumidos proprietários).

É, pois, forçoso concluir que o art. 3º, n.º 1 do CIUC consagra uma presunção de incidência subjectiva.

Ora, o n.º 2 do art. 350º do Código Civil estabelece que as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos expressamente previstos na lei.

E, no que respeita à ilisão das presunções, temos por boa a doutrina a que o STJ recorreu na fundamentação do Assento n.º 1/91 de 03-04-1991 (DR n.º 114, de 18 de Maio) - para classificar como *juris tantum* uma presunção estabelecida num diploma laboral - defendida por Vaz Serra [Provas (direito probatório material), BMJ 110-112, pag. 35], bem como por Mário de Brito (Código Civil Anotado, pag. 466) e Mota Pinto (Teoria Geral do Direito Civil, pag. 429): “... as presunções *juris tantum* constituem a regra, sendo as presunções *jure et de jure* a excepção. Na dúvida, a presunção legal é *juris tantum*, por não se dever considerar, salvo referência da lei, que se pretendeu impedir a produção de provas em contrário, impondo uma verdade formal em detrimento do real provado”.

Por seu turno, no âmbito do direito tributário, o art. 73º da LGT dispõe que “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”. O que significa que todas as presunções em matéria de incidência tributária, como a que o n.º 1 do art. 3º do CIUC consagra, são *juris tantum* e, como tal, ilidíveis.

Dos elementos probatórios trazidos aos autos pela requerente, e já aceites anteriormente pela AT em sede de reclamação graciosa, resulta que a requerente não era a proprietária dos veículos a que a respeitam as liquidações objecto do presente pedido arbitral, nas datas limite dos respectivos pagamentos.

Provada a transmissão de propriedade e uma vez que a AT não tem legitimidade para opôr a ausência de registo, por não ser para tais efeitos tida como terceiro, impõe-se a anulação das liquidações de IUC objecto do presente pedido arbitral.

## JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além da restituição do imposto indevidamente pago, pretende a requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no art. 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial - ou em arbitragem tributária – que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, parece-nos indiscutível que nenhum erro pode ser imputável à requerida, AT.

Pelo contrário, actuou a AT no escrupuloso cumprimento da lei, liquidando imposto àquele que presumidamente seria o sujeito passivo do mesmo, incumbindo, sim, à requerente levar a cabo procedimento tendo em vista a ilisão de tal presunção.

Pelo que não assiste à requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios.

A requerente pretendeu ilidir a presunção de propriedade através de reclamação graciosa, no que não obteve sucesso pois a sua pretensão foi indeferida pela AT.

Foi pois a requerida que deu causa à propositura do presente pedido, razão porque é responsável pelo pagamento das respectivas custas (art. 527º, n.º 1 do CPC e 22º, n.º 4 do RJAT).

### **3. DECISÃO**

Face ao exposto, decide-se:

- a) julgar procedente, por vício de violação de lei, o pedido de anulação dos actos tributários objecto do pedido arbitral correspondentes às liquidações de IUC referentes aos anos de 2009 a 2012 e relativas aos veículos automóveis cujas matrículas estão identificadas nos autos;
- b) julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, absolvendo-se a Autoridade Tributária e Aduaneira do respectivo pedido;
- c) condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processos

**VALOR DO PROCESSO:** De acordo com o disposto nos art. 306º, n.º 2 do Código de Processo Civil, art. 97º-A, n.º 1, a) do Código do Processo e de

Procedimento Tributário e art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 43.853,77 € (quarenta e três mil oitocentos e cinquenta e três euros e setenta e sete cêntimos).

**CUSTAS:** Nos termos do disposto no art. 22.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Junho de 2014

O árbitro

(António Alberto Franco)