

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 658/2018-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A...**, **S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede social na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 20-12-2018, visa a declaração de ilegalidade de diversos atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos ao período de 2017 e aos veículos identificados em anexo à petição (Anexo A), no valor de € 608,25, acrescido de juros compensatórios no montante de € 14,22, perfazendo a importância total de € 633,47, bem como a anulação das decisões de indeferimento expreso das reclamações gratuitas n.ºs ...2018..., ...2018..., ...2018... e ...2018..., da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (Anexos B a E). Além da anulação das questionadas liquidações, a Requerente solicita ainda que seja declarado o consequente direito a juros indemnizatórios, nos termos legais.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

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 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, tendo, oportunamente, notificado as Partes.

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. Pelo que em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 28-02-2019.

8. Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, expressando entendimento no sentido de dever manter-se na ordem jurídica os atos impugnados e, em conformidade, dever o tribunal pronunciar-se pela absolvição da entidade requerida.

9. 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.

10. Assim, por despacho de 16-04-2019, oportunamente notificado, foi decidido, salvo oposição das Partes, dispensar a referida reunião, sendo concedido um prazo de 20 dias para

apresentação de alegações escritas e fixado o dia 31-05-2019 como data limite para prolação e notificação da decisão final.

11. Confrontada com o despacho arbitral referido no ponto anterior, veio a Requerida solicitar a produção de alegações finais de forma sucessiva, alegando ser essa a prática em geral adotada pelos tribunais arbitrais e ser essa a forma que assegura o efetivo respeito pelos basilares princípios do contraditório e da igualdade das Partes, conforme estabelece o artigo 16.º, a) e b), do RJAT.

12. Por seu lado, Requerente veio reafirmar a necessidade da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para a produção de prova adicional, designadamente a produção de prova testemunhal, no entendimento que esta coadjuvará à demonstração da factualidade alegada, insistindo, assim, na necessidade de prova adicional para além da prova documental já existente nos autos.

13. Pronunciando-se sobre o que vem requerido pela AT relativamente à produção de alegações de forma sucessiva, considera a Requerente que a pretensão de alegar com conhecimento prévio das alegações por esta produzidas, para além de traduzir uma desigualdade de armas, contraria o disposto no artigo 120.º do CPPT quanto às alegações escritas, não garantindo o princípio da igualdade entre as Partes, o respeito pelo princípio do contraditório, bem como pelos princípios da autonomia do tribunal e da livre condução do processo.

14. Solicita ainda a Requerente, a junção ao presente processo de decisões arbitrais proferidas sobre matéria idêntica, designadamente para aproveitamento de prova testemunhal, caso se entenda prescindir da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e inquirição de, pelo menos, uma das testemunhas por si arroladas.

15. Sobre o requerido pelas Partes, foi, em 21-05-2019, proferido despacho no sentido de manter a decisão de desnecessidade da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, atendendo à prova documental constante dos autos, às posições das Partes, claramente expressas, e ao facto de a questão a dirimir pelo tribunal ser exclusivamente de direito.

16. As Partes apresentaram alegações escritas, reafirmando, no essencial, as posições expressas na PI e Resposta oportunamente apresentada.

II. Saneamento

17. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

18. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

19. O processo não enferma de vícios que o invalidem e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. Matéria de facto

20. Com base nos elementos documentais que integram o presente processo, destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

20.1. A Requerente é uma instituição de crédito especializada a operar no financiamento ao sector automóvel, na área dos bens de consumo, cartões de crédito, *co branded* e empréstimos pessoais.

20.2. Nessa medida, uma parte substancial da sua atividade reconduz-se à celebração de – entre outros – contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

20.3. No âmbito dessa atividade, a Requerente celebrou contratos de aluguer de longa duração relativos aos veículos e locatários identificados nos documentos n.ºs 1 a 4 anexos à PI, sendo o mais antigo desses contratos celebrado em 15-05-2007 e o mais recente em 01-08-2012.

20.4. No termo de cada contrato, todos os locatários adquiriram os veículos por si locados, pelo respetivo valor residual, conforme faturação emitida com datas de 2014 e de 2016.

20.5. Com referência ao período de tributação de 2017, foi a Requerente destinatária de diversos atos de liquidação oficiosa de IUC, relativos às viaturas em causa.

20.6. Não obstante ter efetuado pagamento do imposto e juros liquidados, a Requerente interpôs reclamações gratuitas, alegando, no essencial, não ser, à data do facto gerador da obrigação de imposto e respetiva exigibilidade, proprietária das viaturas a que o mesmo se reporta.

20.7. Todas as reclamações apresentadas foram objeto de indeferimento expreso, oportunamente notificado à Requerente, com o fundamento de que sendo esta a proprietária das viaturas, conforme identificada em certidões do Registo Automóvel, era ela, no referido período de tributação, o sujeito passivo da obrigação tributária a que respeitam os atos reclamados.

21. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos ao processo, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

III. Cumulação de pedidos

22. 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 à cumulação de pedidos, face ao disposto nos artigos. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT.

IV. Matéria de direito

23. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade de atos de indeferimento expresso de reclamações gratuitas (Anexos B a F) e, em consequência, a legalidade dos atos de liquidação de IUC, relativos ao período de 2017 e aos veículos que identifica em relação anexa ao pedido (Anexo A), invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, os mesmos se terem sido já objeto de transmissão para terceiros, anteriormente locatários no âmbito de contratos de aluguer de longa duração que, no termo do respetivo contrato, adquiriram os veículos mediante pagamento do valor residual, e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado (Docs. 1 a 8).

24. Está, pois, em causa determinar se a Requerente deve ou não ser considerada sujeito passivo de IUC quanto aos veículos e período a que o tributo respeita, devidamente identificados em anexo ao pedido (Anexo A), por, à data da exigibilidade do tributo, se encontrarem já transmitidos a terceiros por contratos de compra e venda, embora na Conservatória do Registo Automóvel permanecessem registados em nome da Requerente.

25. Sobre esta matéria, as Partes evidenciam, no presente processo, posições diametralmente opostas: para a Requerente, a norma de incidência subjetiva constante do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma presunção ilidível, fundada no Registo Automóvel; enquanto que para a Requerida aquela norma, conforme foi esclarecido pelo legislador, define como sujeito passivo da obrigação de imposto o titular do direito de propriedade do veículo automóvel, *“talqualmente como ele se encontra no registo automóvel.”*

26. Assim, o essencial da fundamentação da Requerente assenta no pressuposto de que a norma de incidência subjetiva do IUC, na redação em vigor à data da ocorrência do facto tributário,

estabelece uma presunção suscetível de elisão. Para elisão desta oferece, como elementos de prova, cópia dos contratos de ALD e da faturação correspondente às transmissões dos veículos para os respetivos locatários em momento anterior àquele facto.

27. Contrariando o alegado pela Requerente, considera a Requerida que na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01/08, aquele artigo 3.º do Código do IUC deixou de consagrar qualquer presunção legal, ficando, a partir da data da sua entrada em vigor, *“definitivamente arredada a possibilidade de os ditos “proprietários de direito” afastarem a incidência do IUC, alegando a transmissão da propriedade a “proprietários de facto” que, por sua vez, não tinham levado a sua aquisição ao registo automóvel.”*

28. Está, pois, em causa, prioritariamente, a interpretação daquela norma, relativamente à qual se sucederam no tempo duas versões. Assim, na redação inicial da lei de aprovação do Código do IUC - Lei n.º 22-A/2007, de 29/06 - o artigo 3.º do referido Código, dispunha, nos seus n.ºs 1 e 2, que:

“1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, 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.”

29. Na interpretação da norma em causa veio a firmar-se jurisprudência largamente maioritária no sentido de que a mesma consagrava uma presunção e que esta era ilidível, nos termos gerais.ⁱ

30. Entretanto, através do artigo 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30/03, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016, foi concedida a seguinte autorização legislativa:

“Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão:

a) Definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º.”

31. A referida autorização legislativa veio a efetivar-se através do Decreto-Lei n.º 41/2006, de 01/08, que, visando *“ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar quem é o sujeito passivo do imposto”*ⁱⁱⁱ, conferiu aos n.ºs 1 e 2 daquele artigo 3.º a seguinte redação:

“1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.

2 - São equiparados a sujeitos passivos 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.”

32. Confrontando a redação anterior do artigo 3.º do CIUC com a que resulta da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2006, de 01/08, em vigor a partir do dia seguinte ao da sua publicação, bem como com a norma de autorização legislativa, ressalta, desde logo, que o legislador não pretendeu fazer uso daquela autorização na vertente relativa à natureza interpretativa da alteração ao introduzir ao CIUC e que a *“clarificação”* por ele pretendida passou por afastar do âmbito da incidência subjetiva do IUC o proprietário efetivo da viatura atribuindo, para o efeito, exclusiva relevância à pessoa que constasse do registo de propriedade independentemente de ser ela ou não a proprietária ou possuidora da viatura no momento da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto.

33. Sobre esta matéria, pode ler-se em acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-04-2018, proferido no Processo n.º 0206/17:

“ O legislador pretendeu com o artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação dotar a Administração Tributária de um mecanismo de fácil identificação dos sujeitos passivos deste imposto socorrendo-se da presunção constante do art.º 7.º do CRP, aplicável subsidiariamente ao registo automóvel de que o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.

A Administração Tributária desconhece os concretos negócios que podem estabelecer os contribuintes e tributa a circulação dos veículos por referência ao veículo e ao titular inscrito no registo automóvel que, na maioria dos casos coincide efetivamente com o titular do direito de propriedade sobre tal móvel sujeito a registo.

Houve um longo período de tempo em que os contribuintes que vendessem os seus automóveis, sem se assegurarem nos termos da negociação que a alteração do registo seria oportunamente efetuada, se viam confrontados com a interpelação para pagamento deste imposto por automóveis de que já não eram proprietários, e que, com grande probabilidade já não utilizavam, sem nada poderem fazer.

O legislador, sem alterar as regras do IUC, veio em 2014 a dotar os vendedores de um mecanismo legal que lhes passou a permitir procederem à atualização do registo, criando um regime especial para o registo requerido apenas pelo vendedor, com base em documentos indiciadores da compra e venda, com notificação à parte contrária a cargo do serviço de registo, com o DL n.º 177/2014 de 15 de Dezembro.

*O art.º 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março - Orçamento de Estado 2016 – concedeu autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação para que o legislador definisse o exato alcance do disposto no art.º 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, **nomeadamente sobre a impossibilidade de o contribuinte poder demonstrar, para efeitos de tributação nesta sede que, ainda que constasse do registo automóvel como titular do direito de propriedade sobre o veículo em causa, não era efetivamente o titular desse direito, à data da liquidação, nos seguintes***

termos: “Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão: a) Definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º;” Tal autorização legislativa veio a ser concretizado pelo DL 41/2016, de 01/08, cujos exatos termos, ao invés do que fez relativamente a outros impostos, não assumiu carácter interpretativo. Tendo sido concedida autorização legislativa para o governo regular certa matéria, com carácter interpretativo, dispõe, ainda, o órgão executivo, nesta circunstância, da possibilidade de consagrar ou não esse carácter interpretativo, por tal se conter dentro dos limites da autorização concedida.”

34. Este entendimento sobre a relevância da inscrição no registo automóvel para a definição da sujeição subjetiva ao IUC, é acolhido, em idênticos termos, em acórdão de 20-09-2018, do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 01270/14.2BEPNF, que, afastando também uma eventual natureza interpretativa da norma atual do artigo 3.º do CIUC, sustenta que **“Da redação dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados.”**

35. Também no mesmo sentido, e referindo-se à norma em análise na sua atual redação, pronuncia-se o mesmo Tribunal, em acórdão de 03-10-2018, proferido no processo n.º 01271/14.0BEPNF, nos seguintes termos: **“Daqui resulta, que a incidência subjetiva do IUC, nos termos do art. 3.º, n.º 1, do CIUC recai sobre “(...) as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, independentemente da propriedade efetiva do veículo e da sua posse. O sujeito passivo é a pessoa em nome de quem está registada a propriedade do veículo, independentemente de ser ou não o seu proprietário e/ou possuidor. A incidência subjetiva**

basta-se com o mero registo do direito de propriedade em nome do sujeito passivo, sendo suficiente o nome da pessoa em que se encontra registada a propriedade do veículo, independentemente de ela ser ou não a proprietária e possuidora efetiva do veículo no ano a que respeita o IUC, designadamente no caso das situações de venda do veículo sem atualização do registo de propriedade. Perentório, conclui o acórdão que: “Com a nova redação do art. 3.º, n.º 1, do CIUC, a propriedade e a posse dos veículos não são elementos de incidência subjetiva do imposto...”

36. Não se desconhecendo jurisprudência arbitral em sentido diverso que, aliás, a Requerente refere em apoio da pretensão que formula, não podemos, com o devido respeito, acompanhá-la, antes se acolhendo a jurisprudência que, sobre a matéria, se vem firmando nos tribunais superiores, de que acima se transcreveram alguns excertos.

37. Com efeito, careceria de sentido a intervenção do legislador, no propósito enunciado de “clarificar” a norma de incidência subjetiva do IUC para que, em sede de interpretação das alterações nela introduzidas, se concluísse que, afinal, tudo ficava na mesma, assim esvaziando de conteúdo a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01/08.

38. Nestes termos, dando-se como provado que as viaturas a que respeitam as liquidações questionadas se encontravam, no período de 2017, registadas em nome da Requerente, não pode deixar de concluir-se pela legalidade das questionadas liquidações de IUC bem como das decisões de indeferimento expresse das correspondentes reclamações graciosas.

39. Assim se concluindo, resulta inútil a apreciação das questões suscitadas pela Requerente relativamente à prova de que, à data da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto, as viaturas a que este respeita já lhe não pertenciam por terem sido transmitidas a terceiros, ficando, igualmente, prejudicada a apreciação do pedido de juros indemnizatórios.

V. Decisão

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

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação das liquidações de IUC e revogação das decisões proferidas em sede de reclamação graciosa objeto do presente processo.

- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

Valor do processo: € 633,47

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 Requerente.

Lisboa, 23 de Maio de 2019,

O árbitro, Álvaro Caneira.

ⁱ Neste sentido, cfr. , entre outras, Decisões Arbitrais de 19.7.2013, Proc. 26/2013-T, de 10.9.2013, Proc. 27/2013-T, de 15.10.2013, Proc. 14/2013-T, de 5.12.2013, Proc. 73/2013-T, de 14.2.2014, Proc. 170/2013-T, de 30.4.2014, Proc., 256/2013-T, de 2.5.2014, Proc. 289/2013-T, de 6.6.2014, Proc. 294/2013-T, de 25.6.2014, Proc. 42/2014, de 6.7.2014, Proc. 52/2014-T, de 15.9.2017. Proc. 173/2017-T e de 4.10.2017, Proc. 185/2017-T.

ⁱⁱ Cfr., Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01/08.