

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 423/2018-T

Tema: IUC – Incidência Subjectiva – Audição-Prévia.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A... (o “Requerente”), pessoa colectiva n.º..., domiciliada na Rua..., ..., Lisboa, área do ... Serviço de Finanças de Lisboa, domiciliado na Rua ..., ..., vem nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT ou Requerida, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos tributários de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) identificados nos autos e do acto de indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, no valor de €25.137,69.

Nos termos 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 singular foi constituído em 13 de Novembro de 2018.

A AT respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em face do teor da matéria contida nos autos, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e dada a faculdade de produção de alegações finais.

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 RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A A... é uma instituição financeira que, no âmbito do seu objecto social, pratica operações permitidas aos Bancos, celebrando com os seus clientes contratos de aluguer de longa duração (ALD) e contratos de locação financeira (leasing) de veículos automóveis;
- b) Os veículos automóveis identificados no documento n.º 3 junto aos autos foram dados em leasing ou ALD pelo Requerente a terceiros;
- c) No âmbito dos contratos celebrados, os veículos automóveis acima identificados poderiam vir a ser ou não adquiridos pelos locatários e/ou promitentes-compradores;
- d) O Requerente emitiu facturas sobre o valor da venda relativamente aos veículos automóveis, objecto dos actos de liquidação de IUC impugnados;
- e) O Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos referidos actos de liquidação de IUC;
- f) O Requerente foi dispensada do direito de audição-prévia à decisão de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa apresentado dos actos de liquidação de IUC;

g) O Requerente pagou as notas de liquidação de IUC identificadas nos autos.

Este tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos.

III.MATÉRIA DE DIREITO

As principais questões que se colocam nos presentes autos prendem-se com saber se a Requerente poderia ter sido dispensa do direito de audição-prévia e se deve ser qualificada como sujeito passivo do IUC relativamente aos actos de liquidação de IUC identificados nos autos.

A este propósito defende o Requerente, sinteticamente, o seguinte:

- 1.** À data dos actos de liquidação de IUC, o Requerente já tinha vendido ou locado os veículos automóveis elencados no documento n.º 3 junto aos autos a terceiros;
- 2.** Como a jurisprudência maioritariamente arbitral tem realçado, nem mesmo durante a vigência de um LSG ou de um ALD deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo do IUC;
- 3.** O registo da aquisição de veículos automóveis junto da CRA não é condição para a transmissão da propriedade, nem tampouco afecta a sua validade, pelo que os actos tributários ora em crise devem ser considerados inequivocamente ilegais;
- 4.** Quanto ao valor probatório dos documentos comprovativos das transmissões e que, por conseguinte, que ilide a presunção do registo automóvel junto da CRA, a verdade é que o artigo 29.º do Código do IVA sempre reconheceu a factura como documento ao qual é legalmente atribuída relevância para documentar e comprovar transacções;

5. Esses documentos que o Requerente já juntou afiguram-se mais do que suficientes para comprovar as transmissões dos veículos automóveis em causa, gozando, aliás, e não poderia deixar de ser, da presunção de veracidade *supra* abordada.
6. No despacho de indeferimento parcial do pedido de Revisão Oficiosa, a AT dispensou o direito de audição-prévia do Requerente, com fundamento no artigo 60.º da LGT e alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 13/99, violando o disposto no artigo 60.º, n.º 1 b) e n.º 5 da LGT, e o artigo 267.º, n.º 5 da CRP.
7. Atento o exposto, e tudo sopesado, resulta por demais evidente que o Requerente não é sujeito passivo dos IUC que se contestam, no presente Pedido de Pronúncia Arbitral e, não estando verificada a incidência subjectiva deste imposto, são, por isso, inequívoca e absolutamente ilegais esses actos tributários de que foi alvo e, conseqüente e inevitavelmente, o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

Por sua vez a AT alega, em síntese, o seguinte:

1. Não assiste razão ao Requerente quando alega a ilegalidade das liquidações de IUC (por violação do artigo 3.º, n.º 2 do Código do IUC) referentes aos veículos objecto de contratos de locação financeira celebrados;
2. Na verdade, 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 registados;
3. Estabelece o artigo 6.º do Código do IUC, sob a epígrafe “Facto Gerador e Exigibilidade”, no seu n.º 1, que: “O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.”, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

4. Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Requerida, tendo em conta a actual configuração do sistema jurídico, não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos;
5. Nestes termos, a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português, enquanto sujeito activo deste Imposto;
6. De tudo quanto *supra* se expôs resulta claro que os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.º 1 e 2 e do artigo 6.º do Código do IUC, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC;
7. Todavia, ainda que assim não se entenda – o que somente por mera hipótese académica se admite – e aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste centro de arbitragem, importará ainda assim, apreciar os documentos juntos pelo Requerente e o seu valor probatório com vista a tal ilisão;
8. Ora, os contratos que o Requerente junta não são prova suficiente de que houve transmissão de propriedade dos veículos da Requerente para terceiro numa determinada data, uma vez que a mesma não junta prova documental do recebimento do preço quando podia e devia tê-lo feito;
9. Nestes termos, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido.

Vejamos o que deve ser entendido.

- DA DISPENSA DE AUDIÇÃO-PRÉVIA

Alega o Requerente que, no despacho de indeferimento parcial do pedido de Revisão Oficiosa, a AT dispensou o direito de audiência-prévia do Requerente, com fundamento no artigo 60.º da LGT e alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 13/99, violando o disposto no artigo 60.º, n.º 1 b) e n.º 5 da LGT, e o artigo 267.º, n.º 5 da CRP.

A este propósito importa saber que o princípio da audiência dos interessados previsto no n.º 1 do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), embora não corresponda a um direito fundamental, é uma concretização do modelo da administração participada expresso no n.º 5 do artigo 267.º da C.R.P., que impõe à Administração Pública a participação dos particulares na formação das decisões que lhe digam respeito, sendo uma das manifestações mais flagrantes do modelo da Administração aberta.

O direito ou dever de audiência-prévia serve para assegurar as garantias de defesa dos particulares, de modo a garantir a justeza e a correcção do acto final do procedimento.

Dada a sua importância, o direito de audiência-prévia só pode ser dispensado nas situações legalmente previstas, como as que estão elencadas no artigo 60.º, n.º 2 e 3 da LGT.

Alega a este propósito a AT que o direito de audiência-prévia da Requerente foi dispensado “com fundamento no artigo 60.º da LGT e alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 13/99”.

Sucede que, analisado o artigo 60.º da LGT, não encontramos qualquer fundamento subsumível ao caso concreto, nomeadamente no artigo 60.º, n.º 2 e 3, nem de igual modo analisada a Circular n.º 13/99 e, em especial a alínea a) do n.º 3, podemos aí encontrar base legal para a dispensa do direito realizada.

Na verdade, as liquidações em causa não foram emitidas pelo Requerente, a decisão não foi procedente em relação aos actos de liquidação impugnados neste processo, o Requerente não foi notificado para apresentar qualquer declaração em falta, nem foi ouvido noutra fase procedimental.

Já a alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 13/99 prevê que “A audiência dos interessados poderá ser dispensada, sem prejuízo da necessária ponderação do caso concreto e de adequada fundamentação, nomeadamente quando: a) A administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso; Encontram-se nesta situação todas as decisões sobre petições, requerimentos, reclamações e recursos em que a administração se limita a concluir, face aos factos e argumentos invocados pelo contribuinte e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão.”, não se podendo aqui incluir a situação em litígio, em que o Requerente defende uma interpretação das normas legais aplicáveis diferente da defendida pela AT.

Na verdade, em face dos mesmos factos e com base na mesma base legal – o artigo 3.º do Código do IUC - a AT propugna pela responsabilidade tributária do Requerente, enquanto que o Requerente se arroga o direito de demonstrar que não é o responsável pelo pagamento do imposto.

Não se considera por isso fundamentada a decisão de indeferimento com base no entendimento expresso na alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 13/99, por falta de verificação dos pressupostos legais estabelecidos.

Em consequência, entende-se verificada a omissão do direito de audiência dos interessados, o que constitui um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial.

Tem sido entendido pela jurisprudência que cumpre sempre indagar se ocorrem os pressupostos que legitimem o aproveitamento do acto administrativo, isto é, se se justifica manter a decisão impugnada por se considerar que a audiência dos interessados é de todo inútil, não podendo modificar ou influenciar a decisão final.

Ora, no caso concreto, parece claro que a possibilidade do Requerente exercer o direito de audição-prévia em face da decisão parcialmente improcedente, poderia conduzir a AT à

revisão dos actos tributários, caso a Requerente apresentasse documentos ou testemunhas dos factos relevantes à ilisão da presunção de tributação, em sede de IUC.

Porque no caso dos autos estamos perante um acto manifestamente lesivo tem a falta de audiência efeito invalidante do acto.

Assim, e por tudo o que se vem de expor, entende-se que a Requerida estava obrigada a proceder à audiência do Requerente, nos termos do artigo 60.º n.º 1 a) da Lei Geral Tributária, dever esse que, não tendo sido cumprido, integra a preterição de formalidade legal, geradora da anulabilidade de tal acto.

Fica assim prejudicada a apreciação dos restantes vícios invocados pelo Requerente.

Relativamente ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, julga-se o pedido improcedente, conquanto, se entende que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, apenas são devidos juros indemnizatórios quando ocorre erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito imputável aos serviços e não quando o acto tributário é anulado por vício de forma, como sucede no caso *sub judice*.

Como salienta Jorge Lopes de Sousa, “[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o *erro sobre os pressupostos de facto* e o *erro sobre os pressupostos de direito*.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos,

como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de *vícios*) e 124.º (ordem de conhecimento dos *vícios* na sentença) ambos do CPTT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «*erro*» tem um alcance restritivo do tipo de *vícios* que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (*Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos *vícios* de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos “não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no ato anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adotado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.”

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, conseqüentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso, pode-se considerar justificado que, nestas situações, não resultando da decisão anulatória a comprovação da existência de um prejuízo, não se presume o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.

Como defende Jorge Lopes de Sousa, “Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual. Na verdade, perante o simples reconhecimento de um vício de forma ou de incompetência, fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação

tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efetiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer. Assim, compreende-se que a LGT, em sintonia com a doutrina tradicional, nos casos em que há uma anulação de um ato administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, atribua uma indemnização baseada em presunção de danos (no caso sob a forma de juros) e não faça idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação (*Idem*, págs. 531/532..).”

Assim, seguindo jurisprudência consolidada (cfr. Acórdão do STA n.º 1524/13, de 2.12.2015, n.º 410/12, de 30.05.2012, n.º49/16, de 10.05.2017), considera-se que quando o acto de objecto de impugnação é anulado apenas por vício de forma, não há suporte, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT, para a atribuição de juros indemnizatórios ao Requerente....”.

IV.DECISÃO

Assim, o Tribunal decide julgar procedente a petição arbitral, nos seguintes termos:

- A) Julgar verificado o alegado vício de preterição de formalidade legal, por violação do dever de audiência prévia no procedimento tributário, anulando o acto impugnado;

- B) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária o valor do pedido é fixado em €25.137,69.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Fevereiro de 2019

A Árbitro,

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)