

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 594/2023-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva.

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 26 de setembro de 2024, recurso n.º 75/24.7 BALS

SUMÁRIO:

I- O art.º 3º n.º 1 do CIUC consagra uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT, de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário.

II – A fatura-recibo emitida nos termos legais é prova bastante para comprovar a transmissão das viaturas.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., S.A. – Sucursal em Portugal, contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., ... –..., ...-...
..., doravante designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º 1 a) e 10.º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade das liquidações de 15 atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor global de € 1,964,31, bem como o pagamento de juros indemnizatórios sobre os valores pagos, que aqui se identificam:

1	1	A...	Outubro	2022	AT	2022	37,33
2	2	A...	Outubro	2022	AT	2022	41,64
3	3	A...	Outubro	2022	AT	2022	43,64
4	4	B...	Outubro	2022	AT	2022	139,05
5	5	B...	Outubro	2022	AT	2022	136,53
6	6	B...	Outubro	2022	AT	2022	261,88
7	7	A...	Outubro	2022	AT	2022	32,85
8	8	A...	Outubro	2022	AT	2022	37,33
9	9	A...	Outubro	2022	AT	2022	37,33
10	10	A...	Outubro	2022	AT	2022	150,79
11	11	A...	Outubro	2022	AT	2022	617,19
12	12	A...	Outubro	2022	AT	2022	230,35
13	13	A...	Outubro	2022	AT	2022	32,85
14	14	A...	Outubro	2022	AT	2022	109,16
15	15	A...	Outubro	2022	AT	2022	54,39

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 21-08-2023.
2. Nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. Em 10-10-2023 foram as partes devidamente 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.
4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 30-10-2023.
5. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
6. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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).
7. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
8. Por despacho de 04-04-2024 foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

9. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são, em súmula, as seguintes:

10. Alegações da Requerente

11.1 Uma parte substancial da atividade da Requerente reconduz-se à celebração – entre outros – de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

11.2 Estes contratos obedecem, de forma geral, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos: a Requerente, depois de contactada pelo cliente – que nesta fase já escolheu o tipo de veículo que pretende adquirir, as suas características (marca, modelo, acessórios, etc.) e inclusive o seu preço – adquire o veículo ao fornecedor que lhe seja indicado pelo cliente, e procede, de seguida, à sua entrega ao cliente que assume a qualidade de locatário.

11.3 Durante o período que vier a ser estipulado no contrato, este locatário mantém o gozo temporário do veículo – que permanece propriedade da Requerente – mediante remuneração a entregar à Requerente sob a forma de rendas; podendo vir a adquirir o veículo, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual da viatura, acrescido de despesas e IVA.

11.4 Os veículos automóveis catalogados no Anexo A, sem exceção, foram dados em contratos de locação financeira e aluguer de longa duração pela Requerente aos clientes ali melhor identificado.

11.5 Quase todos os clientes adquiriram as viaturas nos termos do contrato, com exceção de um número reduzido de viaturas em que houve uma cedência de posição contratual (... , ...e...) ou sinistro com perda total (... e ...).

11.6 A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC a que respeitam os atos de liquidação adicional identificados na tabela que junta como Anexo A.

11.7 Ou seja, veio a Autoridade Tributária e Aduaneira exigir o pagamento dos IUC relativo aos veículos automóveis em apreço que já não eram propriedade da Requerente no momento em que o imposto deveria ter sido pago.

11.8 Ora, nas datas a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC a Requerente já não era proprietária dos veículos, ainda que, naqueles períodos, a transmissão dos aludidos veículos automóveis não estivesse registada junto da Conservatório do Registo Automóvel.

11.9 O fundamento invocado pela Requerida de que a propriedade dos veículos ainda estava registada em nome da Requerente determina que os IUC lhe sejam assacados está ferido de ilegalidade porque o registo (ou a sua falta) não pode ser elemento decisivo da responsabilidade tributária.

11.10 Com efeito, conforme a jurisprudência arbitral tem destacado, durante a vigência de um contrato de locação financeira, o sujeito passivo do IUC é, nos termos do artigo 3.º do Código do IUC o locatário; por maioria de razão, a partir do momento em que os anteriores locatários adquirem as viaturas, é a estes que cabe a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

11.11 Não procede a tese de presunção inilidível advogada pela AT de que a falta de registo da transmissão se torna “inoponível” perante a AT.

11.12 Pelo contrário, a falta de registo não afeta a validade do contrato de compra e venda, mas apenas a sua eficácia perante terceiros de boa-fé para efeitos de registo, qualidade que a AT não assume indubitavelmente; o princípio de equivalência consubstanciado no artigo 1.º do Código do IUC determina que o sujeito passivo do

imposto deverá ser o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, um vez que será o primeiro a causar os custos ambientais; desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 59/72, de 30 de dezembro até ao Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio, o legislador consagrou a presunção ilidível de que os sujeitos passivos eram as pessoas em nome das quais os veículos automóveis estavam registados; as presunções fiscais são sempre ilidíveis (artigo 73.º da LGT).

11.13 Relativamente à prova da transmissão da propriedade através de fatura, a Requerente cita várias jurisprudências do CAAD para concluir que a emissão de fatura válida é prova suficiente para atestar a venda de todas as viaturas constantes das liquidações de imposto aos respetivos adquirentes.

11.14 Peticiona, por fim, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, em relação a cada uma das liquidações de IUC do ano de 2019, desde a data de indeferimento parcial da respetiva reclamação graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

11. Resposta da Requerida

12.1 Na Resposta, por impugnação, a Requerida alega, em síntese que, a questão a ser resolvida subsume-se à determinação do âmbito de incidência subjetiva do IUC.

12.2 Considerando a sistemática do imposto, nomeadamente o âmbito de incidência subjetiva e o facto constitutivo da obrigação do imposto, verifica-se que o legislador quis expressa e intencionalmente, no âmbito da sua liberdade de conformação legislativa, que o IUC assentasse na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel.

12.3 À luz dos princípios hermenêuticos fundamentais, atendendo ao elemento literal, a expressão “considerando-se” em vez de “presumindo-se” não é mera questão de semântica, foi antes uma opção legislativa.

12. 4 Assim, é imperativo concluir que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí enunciadas) as pessoas em nome das quais os mesmos (veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico

12.5 O registo automóvel português é um elemento estruturante da determinação de tributação com base no qual se determina o sujeito passivo do imposto por referência ao sujeito activo do imposto.

12.6 Mesmo que admitindo que do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afeta a aquisição da qualidade do proprietário, nos termos estabelecidos no CIUC, o legislador quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais (os veículos) se encontram registados.

12.7 A jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais tem feito uma inequívoca distinção entre a redação originária do artigo 3.º, n.º 1, e a que decorreu da alteração do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, citando vária jurisprudência sobre a questão.

12.8 Sublinha, por fim, que o princípio da equivalência, que a Requerente invoca para afastar a incidência subjetiva sobre si, não tem a amplitude que aquela pretende, tratando-se de uma norma de carácter programático e referencial.

Tudo visto, cumpre proferir decisão final.

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é um banco especializado a operar no financiamento ao setor automóvel, reconduzindo-se parte da sua atividade à celebração de contratos de locação financeira ou aluguer de longa duração, destinados à aquisição de veículos automóveis.
- 2- A Requerente foi notificada da liquidação do Imposto Único de Circulação (IUC) de 15 viaturas supra identificadas, efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor global de € 8.138,34;
- 3-A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação efetuada.
- 4-Os veículos automóveis identificados na listagem junta como Anexo A foram dados em locação financeira ou aluguer de longa duração.
- 5-Findos os contratos, a Requerente emitiu as faturas-recibos de venda das viaturas com o valor residual, com exceção das viaturas com as matrículas ... e ... em que houve a fatura de venda foi emitida em nome de terceiros, por ter havido a cedência da posição contratual.
- 6-A Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2023... e do indeferimento apresentou o presente pedido arbitral.

Não há factos não provados com relevo para a apreciação do mérito da causa.

B. DO DIREITO

Atenta as posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, a questão central é saber se, na data da ocorrência dos factos geradores do imposto (artigo 3.º n.º 1, do CIUC) os proprietários dos veículos não forem os que constam do registo, serão apesar disso estes que serão sempre considerados os sujeitos passivos do IUC, não sendo por consequência considerada presunção ilidível a titularidade revelada pelo registo ou, dito doutro modo, se a norma de incidência subjetiva constante do artigo 3º nº 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.

Caso se admita a presunção, caberá aferir, de seguida, se a Requerente fez prova da transmissão da propriedade dos veículos em data anterior àquela a que a liquidação diz respeito.

1. Da interpretação do artigo 3º, n.º 1 do CIUC, no sentido de determinar se o mesmo estabelece ou não uma presunção ilidível da propriedade do veículo

Quanto à primeira questão, acompanhamos o decidido na decisão proferida no processo nº 154/2023-T.

“A reforma da fiscalidade automóvel teve na sua génese os estudos efetuados por um Grupo de Trabalho (GT), mandado constituir por Despacho Conjunto dos Ministros de Estado e das Finanças e do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional (Despacho Conjunto n.º 290/2006, de 27 de marco, (2.ª série), em que se definiram um conjunto de orientações e princípios, designadamente, de eficiência, eficácia e simplicidade, e se recomendou, sempre que possível, o recurso a soluções electrónicas e a busca de soluções integradas que permitissem segurança e eficácia nas liquidações e cobranças através do envolvimento em processos de transmissão electrónica de dados e acesso à informação de entidades externas.

Os trabalhos desse GT suportaram a Proposta de Lei n.º 118/X, de 7 de marco de 2007.

A versão inicial do referido artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, preceituava que “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 encontram registados”.

*A solução legislativa encontrada foi a de recolher as informações necessárias às operações de cobrança do IUC numa base de dados de uma entidade externa – o registo automóvel – **por razões de eficácia e simplicidade e tendo em conta as finalidades e a natureza dos dados constantes do registo.***

Esta redacção é, de facto, diferente daquele que o Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de Dezembro adoptava para o Imposto sobre Veículos: “O imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados”, redacção que transitou sucessivamente para o Decreto-Lei n.º 782/74, de 31 de Dezembro, para o Decreto-Lei n.º 81/76, de 28 de Janeiro e finalmente para o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho, legalmente designado por «Imposto Municipal sobre Veículos», aplicável aos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos.

E é esta diferença que vem sustentando a posição da AT, de que, em sede de IUC se consagrou uma presunção inilidível, de que quem consta do registo como proprietário do veículo na data em que se verifica o facto tributário o é, para efeitos unicamente tributários e sem prejuízo das regras civis da transmissão da propriedade.

Em qualquer caso, a verdade é que, mesmo tendo-se substituído a expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se” e tendo-se eliminado a expressão “até prova em contrário”, a norma fiscal da incidência subjectiva esteve e está subordinada às regras do registo automóvel.

*Ora, o Código do Registo Automóvel preceitua que o registo de veículos tem essencialmente por fim dar **publicidade** à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico.*

A propriedade de um veículo automóvel é facto obrigatoriamente sujeito a registo, nos termos daquele Código, sendo que quer o CRA quer o Regulamento do Registo Automóvel fixam prazos máximos para o registo dos actos a ele obrigatoriamente sujeitos, sob várias cominações, designadamente, de natureza financeira.

Nos casos de locação financeira ou ALD - actividade desenvolvida pela Requerente - o CRA prescreve que o registo é feito mediante requerimento subscrito pelo vendedor, na sequência do exercício do direito de propriedade ou de aluguer de longa duração registado, acompanhado da factura correspondente à venda ou de documento de quitação.

O legislador fiscal – atentas as finalidades do registo, a mera presunção que ele gera e os prazos para ele estabelecidos – não podia desconhecer que, pese embora a expressão “considerando-se” que resolver utilizar, que a informação que obtinha do registo quanto ao proprietário do veículo automóvel constituía mera presunção, que o visado podia ilidir, mediante prova cabal do contrário.

O legislador converteu a base de dados dos registos de propriedade automóvel numa base de dados fiscal constituída por sujeitos passivos, abstraindo-se da formação da sua constituição e da respectiva natureza declarativa, pretendendo assim com esta mudança que as questões que se suscitavam com a titularidade da propriedade formal versus propriedade efectiva não levantassem dificuldades à liquidação e cobrança do imposto. Não pretendeu, porém, com isso subverter as finalidades do registo e criar uma presunção inilidível de propriedade, mas apenas facilitar a cobrança do imposto, transferindo para o sujeito passivo o ónus da prova, dotando a Administração Tributária de um mecanismo de fácil identificação dos sujeitos passivos deste imposto e socorrendo-se de uma presunção, ilidível, baseada nas regras e funções do registo automóvel.

Outra solução violaria o princípio da proporcionalidade e, bem assim, em bom rigor, o da capacidade contributiva, como bem sustenta a Requerente.

Pelo que a resposta dada à primeira questão sub judice é a de que a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, consubstancia uma mera presunção juris tantum, susceptível de demonstração em contrário, de propriedade do veículo;

Caberá agora aferir se a Requerente fez prova da transmissão da propriedade dos veículos.

2. Da prova da transmissão das viaturas automóveis

Concluimos no ponto anterior que o n.º 1 do art.º 3º do CIUC consagra uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT, de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário. *In casu*, a Requerente tem de provar, a fim de ilidir a presunção do artigo 3º, n.º 1 do CIUC (e até do Registo Automóvel) que não era proprietária dos veículos em causa no período a que dizem respeito as liquidações impugnadas.

Para provar que ocorreram tais transmissões de propriedade através de contratos de compra e venda, a Requerente apresenta cópia das faturas-recibo da venda.

Ora, as faturas constituem, para efeitos fiscais, os documentos legalmente exigidos para comprovar as operações de vendas e prestações de serviços, conforme resulta expressamente dos vários códigos fiscais (veja-se o disposto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IRC, al. b) do n.º 1 do artigo 29.º e artigo 36.º do Código do IVA e artigo 115.º do Código do IRS).

Estranho seria, portanto, que uma fatura constitua, na ótica do transmitente, prova suficiente para apurar um rendimento da venda de uma viatura, tributável em sede de IRS (no regime de

contabilidade organizada) ou IRC mas, em sentido contrário, não constitua prova suficiente para comprovar a mesma transmissão, agora para efeitos de IUC.

Esta afirmação não obsta a que a AT demonstre que se trata de um documento falso por não existir qualquer transmissão (com todas as consequências fiscais e penais).

Em conclusão, estão reunidos os pressupostos necessários para a procedência do pedido de anulação das liquidações supra identificadas com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos.

C. Juros indemnizatórios

A Impugnante procedeu ao pagamento integral das referidas liquidações de IUC, pelo que pede o reembolso desses montantes indevidos, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Ora, apesar de não existir qualquer erro imputável aos serviços na liquidação efetuada, estipula o artigo 100.º da LGT que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Assim sendo, ao decidir a reclamação graciosa a Requerida deveria ter acolhido a pretensão da Requerente quanto à ilegalidade das liquidações, e o não acolhimento das pretensões é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Deverá, desta forma, entender-se que, a partir do momento em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa, começaram a contar juros indemnizatórios.

*

D. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IUC identificadas no anexo à presente decisão, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição à Requerente dos valores pagos indevidamente e pagamento de juros indemnizatórios, contados a partir da data em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa.

E. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.964,31, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

F. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de abril de 2024

O Árbitro

(Amândio Silva)