

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 152/2014-T

Tema: IUC – incidência subjectiva

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 152/2014 – T

Tema: IUC – incidência subjectiva

I – Relatório.

1. **A, S.A.**, Sociedade Aberta, NIPC ..., com sede ... , n.º , na qualidade de sucessor legal das entidades **B LEASING -, S.A.**, NIPC ..., a qual incorporou por fusão de Dezembro de 2002 e **C LEASING -, S.A.**, NIPC ... , incorporada pela B LEASING por fusão ocorrida em 1998, requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à anulação dos actos de liquidação de IUC, e respectivos juros compensatórios, relativos aos períodos de tributação de 2009 a 2012 e aos veículos automóveis, identificados pelo respectivo número de matrícula em listas constantes do pedido de pronúncia arbitral (Quadro I - Viaturas registadas em nome da B LEASING e Quadro II - Viaturas registadas em nome de C LEASING), que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

2. Como fundamento do pedido, alega a Requerente não ser a proprietária das viaturas em causa nos períodos a que respeita o tributo a que se reportam as referidas liquidações

porquanto aquelas foram objecto de transmissão no âmbito da actividade empresarial das sociedades fundidas.

3. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) respondeu concluindo pela improcedência do requerido e, conseqüentemente, pela manutenção dos questionados actos de liquidação.

4. O tribunal arbitral foi regularmente constituído em 24-04-2014 e é materialmente competente à face do preceituado no art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT.

5. O processo contém todos os elementos (documentais) necessários e suficientes para o tribunal decidir, pelo que não houve necessidade de convocar a reunião prevista no art. 18.º do RJAT.

6. 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*).

7. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

II - Matéria de facto.

8. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas no presente pedido de pronúncia arbitral, destacam-se os seguintes elementos factuais:

8.1. A Requerente é numa instituição de crédito sujeita à supervisão do Banco de Portugal.

8.2. Por fusão ocorrida em 19-12-2012, incorporou a B LEASING (Doc. 1), sucedendo-lhe nos seus direitos e obrigações.

8.3. Por fusão ocorrida em 12-05-1998, a C LEASING fora integrada na B LEASING, tendo sucedido àquela nos seus direitos e obrigações.

8.4. A Requerente é, pois, o sucessor legal de ambas as entidades objecto das liquidações de Imposto Único de Circulação em apreço.

8.5. O objecto social tanto da B LEASING como da B LEASING consistia precisamente na realização de operações de locação financeira.

8.6. No âmbito da sua actividade, as referidas B LEASING e C LEASING celebraram contractos de locação financeira tendo por objecto as viaturas identificadas, respectivamente, nos Quadros I e II da presente petição, que, ao abrigo do respectivo regime jurídico, vieram a ser alienadas em data anterior à verificação do facto tributário.

8.7. Em 27-08-2013, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia relativamente a liquidações oficiosas da IUC respeitantes às identificadas viaturas, as quais se fundavam no facto de as entidades acima identificadas, incorporadas pela Requerente, se encontrarem registadas como proprietárias das viaturas identificadas nos referidos Quadros (Docs. 2 e 3).

8.8. Em sede de direito de audição, a Requerente manifestou a sua discordância com as projectadas liquidações de IUC em virtude de não ser já a proprietária das viaturas à data de verificação dos respectivos factos tributários, e, conseqüentemente, não ser o sujeito passivo do imposto.

8.9. Tais factos não foram, contudo, tidos em consideração pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), a qual manteve a decisão de liquidação oficiosa sobre as viaturas em causa, comunicadas à Requerente através dos respectivos documentos de cobrança (Docs. 4 e 5).

8.10. A Requente efectuou o pagamento do imposto liquidado, conforme comprovativos que junta (Docs. 6 e 7).

8.11. Os factos supra aludidos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo. Não foi assinalada a existência de factos não provados.

III - Cumulação de pedidos

9. Invocando o princípio de economia processual, a Requerente optou por pedir a apreciação conjunta dos actos tributários em causa. Considerada a identidade do facto tributário, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto nos arts. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à pretendida cumulação de pedidos.

IV - Posição das partes.

10. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade dos actos de liquidação de IUC relativos aos períodos de 2009, 2010, 2011 e 2012 e aos veículos que identifica no referido pedido - Quadros I e II - invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, não serem proprietárias do veículo as sociedades acima referidas, de que, por fusão por incorporação, é sucessora e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado, facto que comprova através de apresentação das facturas oportunamente emitidas.

11. Em resposta ao alegado, a Requerida (AT) considera que não só não assiste razão à Requerente quanto à interpretação do direito que advoga, como não fez prova da matéria de facto que serve de sustentação ao seu pedido de pronúncia arbitral, razão porque o mesmo deve ser julgado totalmente improcedente.

12. Sobre a interpretação da norma de incidência subjectiva do IUC, evidenciam-se, desde logo, posições diametralmente opostas entre a Requerida (AT) e a Requerente (SP): para aquela, o sujeito passivo deste imposto é a pessoa em nome da qual o veículo se encontra registado; enquanto que para esta, a norma de incidência estabelece uma presunção, derivada do registo, ilidível por força do disposto no art. 73.º da LGT.

13. Sendo estas as questões de direito a decidir no presente processo de pronúncia arbitral, importa analisar mais detalhadamente as posições em confronto.

Posição da Requerente (SP).

14. Sobre esta matéria e como fundamento do pedido de pronúncia arbitral, alega a Requerente, em síntese, que:

- a) Às datas a que se reportam os factos tributários do IUC que originaram as questionadas liquidações não eram proprietárias dos veículos as sociedades B LEASING e C LEASING, que a Requerente incorporou por fusão e, consequentemente, não assume esta a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado;
- b) Face ao disposto no art. 73.º da LGT, que prevê que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, a incidência subjectiva do tributo em causa, fundada na presunção de propriedade derivada do registo, pode ser afastada mediante prova em contrário;
- c) Não basta, assim, que se verifique a inscrição no registo do veículo em nome de uma determinada pessoa para que esta se qualifique como sujeito passivo da obrigação tributária;
- d) A norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC admite que a pessoa em nome da qual o veículo se encontra registado na Conservatória possa demonstrar através dos meios de prova admitidos em direito, que não é proprietária do veículo no período a que o imposto respeita e afastar assim a obrigação de imposto que sobre ela recai;

e) As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através de procedimento contraditório previsto no art. 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via da reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiam;

f) No caso em apreço, a Requerente não utilizou o referido procedimento próprio, pelo que o presente pedido de pronúncia arbitral consubstancia o meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC que suporta as liquidações cuja anulação constitui o objecto do presente pedido.

g) Por forma a ilidir a presunção decorrente da inscrição no registo automóvel, a Requerente apresenta cópia das facturas/recibo de venda (Docs. 8 e 9).

Posição da Requerida (AT).

15. Ao alegado pela Requerente, respondeu a AT no sentido de que a interpretação a fazer da norma de incidência subjectiva do IUC contida no art. 3.º do CIUC é amplamente suportada e reforçada pelos elementos sistemático e teleológico.

16. Com efeito, estabelece o n.º 1 do art. 3.º do CIUC 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 encontrem registados."*

17. O imposto é de periodicidade anual, sendo devido por cada período de tributação que, no caso dos veículos automóveis, corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula e em cada um dos seus aniversários, sendo o imposto devido até ao cancelamento da matrícula em virtude de abate efectuado nos termos da lei, conforme dispõe o art. 4.º do CIUC.

18. O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, considerando-se o imposto exigível no primeiro dia do período de tributação, conforme art. 6.º do CIUC.

19. Dos normativos referidos, e da matéria de facto comprovada nos autos, extrai a Requerida que *"a obrigação do imposto controvertido constituiu-se na esfera jurídica do ora Requerente no mês de matrícula e sucessivamente nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012."*

20. Recorrendo aos elementos literal e sistemático de interpretação, a Requerida desenvolve a sua posição sustentando, em síntese, que *"dentro da sua liberdade de conformação, foi intenção do legislador tributário, inequivocamente expressa no n.º 1 do art. 3.º do CIUC, a de considerar como sujeitos passivos do IUC as pessoas em nome das quais se encontram registados os veículos."*

21. Em defesa deste ponto de vista, acentua a Requerida que *"o legislador não usou a expressão "presumem-se" como poderia ter feito".* Assinala, ainda, que *"o edifício fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do n.º 1 do art. 3.º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se para efeitos legais, quer no que respeita à incidência, ao rendimento, à isenção, à determinação e de periodização do lucro tributável, à residência, à localização, entre muitos outros."*

22. Como exemplo, entre outros, refere a norma da alínea a) do n.º 2 do art. 2.º do CIMT, em que o legislador tributário não presume que *"há lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 do artigo 2.º do CIMT, na outorga de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro."* Neste caso, *"o legislador expressa e intencionalmente assimila este contrato a uma transmissão onerosa de bens para efeitos de IMT"*. Do mesmo modo, no caso do art. 17.º do CIRC, o legislador também não estabelece que os excedentes líquidos das cooperativas se presumem como resultado líquido do período mas que estes se consideram como tal. Depois de referir que grande parte das normas de incidência do IRC têm como *ratio* subjacente determinar o que deve ser considerado rendimento para efeitos deste imposto ter-se-ia de concluir que ao

usar a expressão "considera-se" o legislador fiscal teria consagrado uma presunção em praticamente todas as normas de incidência do IRC que seria afastada precisamente porque a contabilidade prescreve soluções diferentes das do CIRC, sendo exactamente o fim do legislador afastar as regras contabilísticas.

23. Na sequência deste raciocínio, conclui a Requerida que, *"conjugando a norma controvertida com outras do sistema jurídico-tributário, resulta que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietárias as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal."*

24. Apelando ainda ao elemento sistemático de interpretação da lei, entende a Requerida que, no mesmo sentido do que dispõe o n.º 1 do art. 3.º do CIUC, *"estabelece o artigo 6.º do CIUC, 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."* Por sua vez, *"dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º."*

25. Ou seja, *"o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo No mesmo sentido, milita a solução legislativa adoptada pelo legislador fiscal no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que é obrigatório o registo automóvel."*

26. Sustenta ainda a Requerida que *" Tal posição está ainda patente na circunstância de o Registo Automóvel que serve de base às liquidações de IUC emitidas pela AT conter todos os elementos destinados à determinação do sujeito passivo, sem necessidade de acesso aos contractos de natureza particular que conferem tais direitos, bem como aos aspectos objectivos da incidência do imposto."*

27. Assim *"Ao aferir a incidência subjectiva a partir da inscrição em vigor no Registo Automóvel, o legislador fiscal acautela a certeza e segurança jurídicas necessárias à liquidação do imposto, sob pena de esta poder sistematicamente ser liquidado a quem não é o sujeito passivo, com todos os encargos associados à função administrativa, ao pagamento indevido do imposto (ex. juros indemnizatórios), ou à prestação indevida de garantia em processo de execução fiscal, colocando em risco a possibilidade de atempadamente, ou seja, dentro do prazo de caducidade, se alcançar uma liquidação de IUC válida e eficaz"*.

28. Pelo que, conclui a Requerida, *"O critério da inscrição em vigor no registo automóvel afigura-se, pois, como sendo o único razoável, atendendo a que sobre os proprietários de veículos não impende qualquer obrigação declarativa/acessória quanto à actualização de dados junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual, deste modo, fica inteiramente dependente da informação constante do registo automóvel."*

29. Para além da fundamentação exposta, considera a Requerida ser ainda de referir que *"a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição."*

30. Defendendo que *"O sempre propalado princípio da capacidade contributiva não é o único nem o principal princípio fundamental que enforma o sistema fiscal"* e que *"Ao lado deste princípio encontramos outros com a mesma dignidade constitucional, como sejam o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade, da justiça e da igualdade tributárias"*, considera a Requerida que se impõe, *"por isso que na tarefa interpretativa do artigo 3.º do CIUC o princípio da capacidade contributiva seja articulado, ou se se preferir temperado, com os demais princípios referidos."*

Daí concluindo que *" a interpretação proposta pela Requerente, uma interpretação que no fundo desvaloriza a realidade registral em favorecimento de uma "realidade informal" e insusceptível de um controlo mínimo por parte da Requerida, e ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária."*

31. Expostas, em síntese e com parcial transcrição, as posições da requerente e da requerida, estarão claramente definidas:

- para a Requerente, a incidência subjectiva do IUC assenta numa presunção de propriedade, derivada do registo automóvel, susceptível de elisão nos termos legais;
- e
- para a Requerida, a norma do CIUC não estabelece qualquer presunção, expressando entendimento no sentido de que o legislador definiu como sujeito passivo deste tributo, **expressa e intencionalmente**, o proprietário do veículo identificado no respectivo registo.

V - Matéria de direito.

Incidência subjectiva do IUC.

32. Com ressalva do disposto no n.º 2, relativamente a situações de venda com reserva de propriedade e locações que assumam natureza de financiamento, estabelece o art. 3.º do CIUC, que *"são sujeitos passivos deste imposto os proprietários dos veículos, sendo como tal consideradas as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados."*

33. O recurso ao registo automóvel como elemento estruturante do sistema de liquidação deste tributo evidencia-se ao longo de todo o respectivo Código. Refira-se, designadamente, o seu art. 6.º relativo à definição do facto gerador da obrigação de imposto, cujo n.º 1 prevê ser constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. Deste preceito decorre que os veículos automóveis que não estejam, nem devam estar, registados em território português, apenas ficam abrangidos pela incidência objectiva deste tributo se no mesmo permanecerem por período superior a 183 dias, conforme dispõe o n.º 2 do mesmo artigo. É, pois, uma norma que, recorrendo ao elemento registral, estabelece, simultaneamente, o facto gerador do imposto e a respectiva conexão fiscal. É, também, dos elementos do registo automóvel que se extrai o momento do início do período de tributação e constituição da obrigação

tributária e, de uma maneira geral, todos os elementos necessários à liquidação do imposto em causa, como, de resto, bem acentuado vem na resposta elaborada pela Requerida.

34. Todavia, da dependência do regime de tributação do IUC em relação ao registo automóvel não se pode extrair, como imediata conclusão, que a norma de incidência subjectiva, no segmento em que considera como proprietário a pessoa em nome da qual o veículo se encontra registado, não constitua um presunção de incidência. Haverá, pois, que recorrer a outros elementos interpretativos, com a especial relevância da noção legal de presunção.

Noção de presunção.

35. Segundo noção vertida no art. 349.º do C. Civil, presunções são as ilações que a lei, ou o julgador, tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. As presunções constituem meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos (art. 341.º do C. Civil). Assim, quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (art. 350.º, n.º1, do C. Civil). Todavia, as presunções, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário (art. 350.º, n.º 2, do C. Civil). Tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente dispõe, o art. 73.º da LGT.

Presunção e ficção.

36. A par de presunções, utilizadas no direito tributário principalmente como meio de afastar a possibilidade de fraude e evasão ou por razões de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, o legislador recorre, também com alguma frequência, a ficções. Diversamente da presunção, que parte de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido, a ficção, por seu lado, "*traduz-se num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências*

jurídicas"¹. Há, pois, uma assinalável diferença entre uma e outra destas figuras, utilizadas, com alguma frequência, nas normas dos códigos e leis tributárias. Essa diferença, que não se encontra assinalada na fundamentação da posição da AT, será particularmente relevante na apreciação do presente caso.

37. Tomando como referência a exemplificação apresentada pela Requerida em abono da sua tese, poderemos considerar o caso do n.º 2 do art. 17.º do CIRC, que para efeitos deste imposto, determina que "*os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do exercício*". Não ignorando o legislador do CIRC que as cooperativas, por força dos respectivos princípios e regime legal que lhes é aplicável, não podem ter como escopo a realização do lucro, imputa àqueles excedentes uma natureza distinta da realidade, para lhes atribuir uma consequência jurídica, qual seja a de resultado líquido do exercício para efeitos de aplicação das regras de determinação do lucro tributável das empresas.

38. Por outro lado, a existência, em paralelo, de presunções e ficções nas normas legais de incidência tributária é, ainda, mais notória, por exemplo, no art. 2.º do CIMT, referido na resposta da AT. Segundo o corpo do n.º 3 deste artigo "*Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1* (norma que define a regra geral de incidência deste tributo, consistente na transmissão onerosa do direito de propriedade sobre imóveis) *na outorga dos seguintes actos ou contractos:*

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente-adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro."

e

e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente-adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro."

¹ Cfr. Francisco Rodrigues Pardal, "O Uso de Presunções no Direito Tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 325-327. pags.20 e segts.

39. No primeiro dos referidos casos, está-se perante uma ficção, pois que o legislador não ignora que a possibilidade de cedência de posição contratual num contrato de promessa não implica a transmissão do direito de propriedade, objecto da incidência geral do referido imposto municipal. Mas, para efeitos tributários, atribui-lhe as correspondentes consequências. Já no caso segundo - ajuste de revenda, a que se refere a alínea e) do mesmo número - tem-se uma situação algo mais complexa, mas que, segundo a jurisprudência constante dos tribunais superiores, traduz uma presunção.

40. Como se chega a esta conclusão, se ambas as normas têm por finalidade e efeitos tributar como transmissões de propriedade de imóveis realidades que o não são ? A resposta está, precisamente, no recurso ao conceito legal de presunção. A norma da al. e) do n.º 3 do art. 2.º do CIMT, no que respeita ao "ajuste de revenda" encontrava-se já prevista, em idênticos termos, no parágrafo 2.º do art. 2.º do anterior Código da Sisa: o promitente-comprador que ajustasse, com um terceiro, a venda do imóvel que havia prometido adquirir ficaria sujeito ao imposto, com base na presunção de que lhe havia sido entregue o bem objecto do contrato de promessa e que sobre ele havia agido como um proprietário, por via da cedência da sua posição contratual naquele contrato, mas apenas se o contrato translativo se viesse a realizar entre o primitivo promitente vendedor e aquele terceiro. Neste caso, o legislador criou a presunção de transmissão económica (tradição), abrangida pela incidência do imposto, sempre que o promitente adquirente agisse, perante terceiro e com anuência do primitivo promitente vendedor, como um verdadeiro proprietário, ajustando a revenda do bem em causa. É a existência da "tradição jurídica" - entrega do bem objecto do contrato de promessa - que a norma presume, para a tributar. E aqui também, o legislador parte de factos conhecidos - a posição contratual e a transmissão jurídica do bem para um terceiro - para firmar um facto desconhecido, o ajuste de revenda. Presunção esta ilidível, por força do disposto no art. 73.º da LGT. ²

² Neste sentido, vd., entre outros, STA, Acórdãos de 21.4.2010, de 3.11.2010, de 2.5.2012 e de 6.6.2012, Procs. 924/09, 499/10, 895/11 e 903/11, respectivamente.

Presunções explícitas e implícitas.

41. Sustenta a Requerida que o legislador fiscal, "*dentro da sua liberdade de conformação, foi intenção do legislador tributário, inequivocamente expressa no n.º 1 do art. 3.º do CIUC, a de considerar como sujeitos passivos do IUC as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados*", não utilizando a expressão "presumem-se", como poderia ter feito.

42. Com efeito, na definição da incidência subjectiva do ICI, do ICA e do IMV, impostos que o actual IUC veio substituir, foi essa a expressão utilizada pelo legislador. No âmbito dos impostos abolidos, estabelece-se que "*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*"³

43. No mesmo sentido, estabelece o art. 3.º, n.º 1, do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, aprovado pelo DL n.º 116/94, de 3/05, que são sujeitos passivos destes tributos "*os proprietários dos veículos presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*"

44. No que ao IUC diz respeito, o legislador optou por utilizar uma formulação diversa da norma de incidência subjectiva. Tal como nos impostos abolidos, continua a atribuir aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos. Porém, abandona a expressão "*presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome quem os mesmos se encontrem registados*" em favor de "*considerando-se como tais as pessoas (...) em nome das quais os mesmos se encontrem registados*".

45. Diversamente da posição expressa pela AT, entendemos que se está perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma em questão e por

³ Vd. artigo 3.º, n.º1 do Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho.

duas ordens de razões: Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a norma que a estabelece se amolde ao respectivo conceito legal, vertido no art. 349.º do C. Civil, sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita, revelada pela utilização da expressão "presumem-se" ou apenas implícita ⁴. Por outro lado, a liberdade de conformação do legislador está limitada por princípios fundamentais consagrados na Constituição da República, de que, com relevância para o presente caso, avulta o princípio da igualdade. No plano tributário, este princípio traduz-se na generalidade e abstracção da norma que cria os elementos essenciais do tributo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Segundo se extrai do acórdão do TC n.º 343/97, de 29-04-97 " *A tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo*".

46. É no sentido do conceito legal de presunção e no respeito dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva que o legislador atribui plena eficácia à presunção derivada do registo automóvel acolhendo-a, como tal, na definição da incidência subjectiva deste tributo estabelecida no n.º 1 do art. 3.º do CIUC.

47. Acresce que o DL n.º 54/75, de 12/02, que disciplina o registo de veículos automóveis, não prevendo qualquer norma acerca do carácter constitutivo do registo da propriedade automóvel, estabelece, no n.º 1 do seu artigo 1.º que o registo automóvel visa apenas dar publicidade à situação jurídica dos bens. De acordo com o art. 7.º do Código do Registo Predial, supletivamente aplicável ao registo automóvel, por remissão do art. 29.º daquele diploma, determina que o registo apenas "(...) **constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.**"

⁴ Cfr. Jorge de Sousa, CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, pags. 586 e STA, Acs. de 29.2.2012 e de 2.5.2012, Procs. 441/11 e 381/12.

48. Pronunciando-se sobre esta matéria, o STJ, em Acórdão de 19-02-2004, proferido no Processo n.º 3B4369, conclui que "(...) o registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível (presunção "juris tantum") da existência do direito (arts- 1.º, n.º 1, e 7.º, do CRP84 e 350.º, n.º2, do C. Civil) bem como da respectiva titularidade, nos termos dele constantes (...)".

49. Assim, acompanhando-se a reiterada jurisprudência arbitral⁵ relativa a situações idênticas, não pode deixar de se entender que a expressão "considerando-se como tais" constante da referida norma, configura uma presunção legal, e que esta é ilidível, nos termos gerais, e, em especial, por força do disposto no art. 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem **sempre** prova em contrário.

Elisão de presunções.

50. As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no art. 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiem.

51. No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento próprio, tendo antes optado pelo presente pedido de decisão arbitral que, assim, constitui meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC em que se suportam as liquidações tributárias cuja anulação constitui o seu objecto, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do DL 10/2011).

52. Para ilidir a presunção derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente oferece, como meio de prova, a facturação emitida com referência à transmissão dos veículos a que respeitam as liquidações questionadas (Docs.8 e 9).

⁵ Vd. Decisões Arbitrais de 19.7.2013, 10.9.2013, 15.10.2013, 5.12.2013 e 14.2.2014, proferidas, respectivamente, nos Processos 26/2013-T, 27/2013-T, 14/2013-T, 73/2013-T e 170/2013-T.

53. Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, alega a Requerida que as facturas juntas aos autos não constituem documentos idóneos a efectuar a prova pretendida no sentido de não ser a Requerente proprietária dos veículos nos períodos de tributação a que se reportam as liquidações em causa.

54. Sobre esta matéria, sustenta a Requerida que:

"a) A factura não é documento idóneo para comprovar a venda do veículo em causa, uma vez que a mesma não passa de um documento unilateralmente emitido pela Requerente,

b) A factura em causa não é apta a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois aquele documento não revele por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e, a aceitação) por parte do pretense adquirente,

c) Com efeito e como é do conhecimento público, não faltam casos de emissão de facturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca ocorreram;

d) As regras do registo automóvel (ainda) não chegaram o ponto de uma factura unilateralmente emitida pela Requerente poder substituir o Requerimento de Registo Automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial,

e) A inequívoca declaração de vontade dos pretense adquirente poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes;

55. Com a referida fundamentação, conclui a Requerida que a *"Atenta a matéria de facto a considerar assente nos autos para efeitos do probatório, ainda que o Tribunal Arbitral adira à tese do Requerente, considerando que o art. 3.º do CIUC contém uma presunção ilidível quanto ao proprietário do veículo para efeitos do imposto controvertido, ainda*

assim, e porque a Requerente não efectuou a prova dos factos que alega quanto à transmissão da propriedade sobre aqueles veículos, deverá a sua pretensão quanto à anulação das liquidações em causa ser julgada improcedente, absolvendo a entidade Requerida do pedido."

56. Se bem se extrai da posição da Requerida quanto à prova produzida, esta seria insuficiente para afastar a incidência tributária definida com base da propriedade, tal como consta do registo, que, em coerência com a posição de fundo por ela assumida, apenas seria afastada em função de actualização, atempada, do próprio registo.

57. Não sendo esse o entendimento do tribunal, importa avaliar a prova produzida pela Requerente no sentido de se determinar se é esta bastante para ilidir a presunção derivada do registo automóvel que, no plano da incidência subjectiva, é acolhida para efeitos do IUC.

58. Para tanto, importa ter-se presente que, na situação em análise, se está perante contractos de compra e venda que, relativos a coisa móveis e não estando sujeitos a qualquer formalismo especial (C. Civil, art. 219.º), operam a correspondente transferência de direitos reais (C. Civil, art. 408.º, n.º 1).

59. Tratando-se de contractos que envolvem a transmissão da propriedade de bens móveis mediante o pagamento de um preço, têm aqueles, como efeitos essenciais, entre outros, o de entregar a coisa (C. Civil, arts. 874.º e 879.º).

60. No entanto, estando em causa um contrato de compra e venda que tem por objecto um veículo automóvel, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da corresponde aquisição a favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais

superiores.⁶ Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transacção, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova da transacção.

61. Para efeitos registrais também não é exigível qualquer formalismo especial, bastando a apresentação à entidade competente de requerimento subscrito pelo comprador e confirmado pelo vendedor, que através de declaração de venda confirma que a propriedade do veículo foi por aquele adquirida por contrato verbal de compra e venda (vd. Regulamento do Registo Automóvel, art. 25.º, n.º 1, alínea a)).

62. Não obstante serem estas as regras decorrentes das disposições da lei civil relativas à informalidade da transmissão de coisas móveis e, sendo o caso, do respectivo registo, não pode deixar de ter-se também presente que, na situação em análise, estamos perante transacções comerciais efectuadas por entidades empresariais no âmbito da actividade que constitui seu objecto social.

63. Nesse âmbito, a empresa está vinculada ao cumprimento de normas contabilísticas e fiscais específicas, em que a facturação assume especial relevância.

64. Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente está obrigada a emitir uma factura relativamente a cada transmissão de bens, qualquer que seja a qualidade do respectivo adquirente (CIVA, art. 29.º, n.º 1, alínea b)).

65. Também de acordo com o disposto em normas tributárias, a factura deve obedecer a determinada forma, detalhadamente regulada nos arts. 36.º do Código do IVA e 5.º do DL n.º 198/90, de 19/06.

66. É com base nesse documento emitido pelo fornecedor dos bens que o adquirente, quando se trate de um operador económico - como é o caso na grande maioria das situações a que se refere o presente processo - irá deduzir o IVA a que tenha direito

⁶ Cfr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

(CIVA, art. 19.º, n.º 2) e contabilizar o gasto da operação (CIRC, arts. 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2).

67. Por seu lado, é também com base na facturação emitida que o fornecedor dos bens deverá contabilizar os respectivos rendimentos, conforme decorre do disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 123.º do CIRC.

68. Desde que emitidas na forma legal e constituam elementos de suporte dos lançamentos contabilísticos em contabilidade organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal, os dados que delas constem são abrangidos pela presunção de veracidade a que se refere o art. 75.º, n.º 1, da LGT.

69. Com efeito, a referida presunção abrange não só os livros e registos contabilísticos, mas também os respectivos documentos justificativos, conforme, de resto, constitui entendimento pacífico da própria administração tributária ⁷ e da jurisprudência firmada dos tribunais superiores ⁸

70. A presunção de veracidade das facturas comerciais emitidas nos termos legais pode, porém, ser afastada sempre que as operações a que se referem não correspondam à realidade, bastando, para tanto, que a Administração Tributária recolha e demonstre indícios fundados desse facto (LGT, art. 75.º, n.º 2, alínea a)). ⁹

71. No presente caso, ainda que a Requerida afirme, generalizando, não faltarem casos de facturas referentes a operações que nunca ocorreram, não suscita qualquer dúvida quanto às operações tituladas pelas facturas apresentadas pela Requerente.

⁷ Cfr. Parecer do Centro de Estudos Fiscais, homologado por despacho do Director-Geral dos Impostos, de 2 de Janeiro de 1992, publicado em Ciência e Técnica Fiscal n.º 365.

⁸ Cfr. STA, Ac. de 27.10.2004, Proc. 0810/04, TCAS, Ac. de 4.6.2013, Proc. 6478/13 e TCAN, Ac. de 15.11.2013, Proc. 00201/06.8BEPNF, entre outros.

⁹ Cfr. STA, Acs. de 24.4.2002, Proc. 102/02, de 23.10.2002, Proc. 1152/02, de 9.10.2002, Proc. 871/02, de 20.11.2002, Proc. 1428/02, de 14.1.2004, Proc. 1480/03, entre muitos outros.

72. Considerada, pois, a relevância atribuída pela legislação tributária às facturas emitidas, nos termos legais, pelas empresas comerciais no âmbito da sua actividade empresarial e a presunção de veracidade das operações por elas tituladas, não pode deixar de considerar-se que as mesmas constituem, só por si, prova bastante das transmissões invocadas pela Requerente.

73. Considera-se, assim, provada documentalmente a transmissão do direito de propriedade dos veículos em causa em todos os casos em datas muito anteriores à data da exigibilidade do imposto.

74. Nestes termos, considera-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no n.º 1 do art. 3.º do CIUC, relativamente aos veículos e períodos de tributação a que se reportam as liquidações questionadas, identificadas nos Quadros I e II da petição.

Custas arbitrais.

75. Invocando o disposto no n.º 1 do art. 527.º do C.P.C., aplicável ao processo arbitral por remissão do art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, entende a Requerida que deverá ser a Requerente a suportar as custas do presente pedido de pronúncia arbitral por, em seu entender, ser esta quem deu azo ao litígio.

76. Tal entendimento suporta-se, em resumo, na consideração de que seria à Requerente que competiria diligenciar pela actualização atempada do registo automóvel o que, a ter sido oportunamente feito, teria obstado às liquidações em análise e ao conseqüente contencioso sobre as mesmas.

77. De acordo com a norma invocada, a regra geral da responsabilidade pelas custas assenta, a título principal, no princípio da causalidade, recaindo sobre a parte que houver dado causa à acção. Só no caso de não haver vencimento da acção, a responsabilidade

pelas custas recai sobre quem do processo tirar proveito. Esclarece, no entanto, o n.º 2 daquele preceito do C.P.C. que se entende dar causa à acção a parte vencida ou seja, no presente caso, a entidade Requerida.

VI - Decisão.

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à elisão da presunção de incidência subjectiva do IUC, relativamente às liquidações identificadas nos Quadros I e II do pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a sua anulação e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas.
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

Valor do processo: € 6 086,37

Custas: Ao abrigo do art. 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 € 612,00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 6 de Agosto de 2014,
O árbitro, Álvaro Caneira.