

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º:219/2014 -T**

**Tema: IUC – Incidência subjectiva**

## **Decisão Arbitral**

A presente decisão vai proferida de acordo com a ortografia antiga

### **I. Relatório**

1. **A, S.A.**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na ... Lisboa, requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à anulação dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos aos anos de 2010, 2011 e 2012 e aos veículos automóveis identificados pelo respectivo número de matrícula em lista anexa ao pedido de pronúncia arbitral, que aqui se dá por inteiramente reproduzida. Como consequência da referida anulação, solicita o reembolso da importância que considera indevidamente paga, no montante global de € 4 035,49, acrescida dos juros indemnizatórios que se mostrarem devidos nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

2. Como fundamento do pedido, a Requerente alega, em síntese, que, embora os veículos se encontrassem registados em seu nome à data a que se reportam os factos tributários a que respeitam as questionadas liquidações, não era a efectiva proprietária dos veículos em causa, porquanto, no âmbito da sua actividade empresarial, havia já transmitido a propriedade dos mesmos.

3. Em resposta ao solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem

jurídica os actos tributários impugnados e, em conformidade, pela absolvição da entidade requerida.

4. O tribunal arbitral foi regularmente constituído em 12-05-2014.

5. As posições das partes ficaram bem claras logo nos articulados iniciais (pedido de pronúncia arbitral e resposta), posições essas que já há muito se tornaram repetitivas no âmbito da arbitragem tributária nacional. Acresce que 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 artigo 18.º do RJAT.

6. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

7. Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas questões prévias ou excepções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito, encontrando-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

## **II. Matéria de facto**

8. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais:

8.1. A Requerente é uma instituição de crédito em cuja actividade se compreende, com especial relevância, o financiamento ao sector automóvel, através da celebração de contractos de locação financeira com vista à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis;

8.2. No âmbito da sua actividade, celebra com os seus clientes contractos de locação financeira de veículos automóveis, findos os quais transmite a propriedade destes aos respectivos locatários ou a terceiros por eles indicados.

8.3. Foi a Requerente notificada de liquidações officiosas de IUC, relativas aos períodos de imposto e veículos identificados no anexo A e notas de cobrança (Docs. n.º 1 a 21), que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

8.4. A Requerente efectuou o pagamento voluntário do imposto a que se referem as diversas liquidações entre 11 e 19 de Dezembro de 2013, beneficiando de dispensa de juros compensatórios, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31/10.

8.5. Todavia, a Requerente manifesta a sua discordância relativamente aos mencionados actos de liquidação, na medida em que os veículos sobre que recaiu o pagamento de IUC não eram sua propriedade à data da ocorrência do facto gerador do imposto, facto que comprova através da facturação emitida (Docs. n.º 22 a 42).

### **III. Cumulação de pedidos**

9. Considerando a existência de uma relação directa entre as liquidações tributárias cuja ilegalidade questiona, a Requerente optou por pedir a apreciação conjunta dos actos tributários em causa.

10. Atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à pretendida cumulação de pedidos.

#### **IV. Matéria de direito**

11. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade dos actos de liquidação de IUC relativos aos períodos de 2010, 2011 e 2012 e aos veículos que identifica em lista anexa ao referido pedido, invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, não ser a proprietária dos veículos e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

12. Sobre a definição da incidência subjectiva do IUC, evidenciam-se, desde logo, posições diametralmente opostas entre a AT e a Requerente: para aquela, o sujeito passivo deste imposto é a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado; enquanto que para esta, a norma de incidência estabelece uma presunção, derivada do registo, ilidível nos termos gerais de direito e, em especial, por força do disposto no artigo 73.º da LGT.

13. Assim, sobre a qualidade de sujeito passivo da obrigação de imposto que lhe é imputada, alega a Requerente que, à data da ocorrência dos factos tributários, não era proprietária dos veículos a que se reportam as questionadas liquidações, pois que os mesmos haviam já sido vendidos aos respectivos locatários ou a terceiros por estes indicados, no âmbito de contractos de locação financeira.

14. Todavia, não sendo actualizado o registo dos identificados veículos, nele continuou a Requerente a constar como proprietária, situação que se mantinha à data em que foram efectuadas as questionadas liquidações tributarias.

15. Segundo entendimento da AT, expresso na respectiva resposta, basta que se verifique a inscrição registral do veículo em nome de uma determinada pessoa para que esta se qualifique como sujeito passivo da obrigação tributária do IUC.

16. Com efeito, decorre do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, que são sujeitos passivos os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais

aqueles se encontrem registados. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, são equiparados a proprietários os locatários financeiros, bem como os adquirentes com reserva de propriedade e, em geral, quaisquer outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação.

17. Com relevância para a decisão a proferir no presente processo, a questão a analisar centra-se, primeiramente, na interpretação da norma do n.º 1 daquele artigo 3.º do CIUC, no sentido de se determinar se a norma de incidência subjectiva nela inscrita admite, ou não, que a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado na Conservatória do Registo Automóvel possa demonstrar, através dos meios de prova admitidos em direito, que não obstante tal facto, não é proprietário do veículo no período a que o tributo respeita e afastar assim a obrigação de imposto que sobre ela recai.

18. Em suma, trata-se de saber se tal norma consagra uma presunção legal de incidência tributária, susceptível de elisão, nos termos gerais, como pretende a Requerente ou se, diversamente, como entende a AT "o legislador tributário 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 encontrem registados.

Sendo esta a questão central a decidir no presente pedido de pronúncia arbitral, importa analisar mais detalhadamente as posições em confronto.

### **Posição da Requerente.**

19. Sobre esta matéria e como fundamento do pedido de pronúncia arbitral, alega a Requerente, suportando-se na já vasta jurisprudência deste Tribunal Arbitral e em parecer jurídico que junta ao pedido, que:

- a) Às datas a que se reportam os factos tributários do IUC que originaram as liquidações em causa não era proprietária dos veículos e, conseqüentemente, não assume a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado;
- b) Os veículos a que respeitam as referidas liquidações foram por ela locados, através de contractos de locação financeira e, no termo destes, vendidos aos respectivos locatários ou a terceiros por eles indicados, em momento anterior ao da ocorrência do facto tributário.
- c) Pelo que, *"... uma vez transmitida a propriedade de determinado veículo, é ao seu novo proprietário (ainda que não esteja inscrito no registo automóvel enquanto tal) que incumbe liquidar o IUC."*

### **Posição da Requerida.**

20. Ao alegado pela Requerente, respondeu a AT no sentido de que *"a interpretação acolhida pela Requerente é notoriamente errada, incorrendo esta em equívoco resultante, "não só de uma enviesada leitura da letra da lei, como da adopção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e decorre ainda de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC."*

21. Segundo a Requerida, *"O legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, nº1 quem são os sujeitos passivos do IUC, estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (...) considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados."*

22. Em defesa deste ponto de vista, acentua a Requerida que *"o legislador não usou a expressão "presumem-se" como poderia ter feito".* Assinala, ainda, a circunstância de que *"o normativo 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 legalmente para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, para efeitos de residência, de localização, entre muitos outros."*

23. Como exemplo, entre outros, refere a norma da alínea a) do n.º 2 do artigo 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 artigo 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.

24. Na sequência deste raciocínio, conclui a Requerida que "*é imperativo concluir que, no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários...) as pessoas em nome das quais os mesmos (os veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal. Pelo que, "entender que o legislador consagrou aqui uma presunção seria inequivocamente efectuar uma interpretação contra legem."*

25. Por outro lado, apelando ao elemento sistemático, entende a Requerida que "*a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando, o entendimento por esta*

*sufragado qualquer apoio na lei." Isto porque, no mesmo sentido do que dispõe o n.º 1 do artigo 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. 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 o registo automóvel obriga ao respectivo registo".*

26. Sustenta ainda a Requerida que " *Tal posição está ainda patente na circunstância de o Registo Automóvel a que a Administração Tributária tem ou pode ter acesso, e o certificado no qual devem constar os actos sujeitos a registo, cuja exibição poderá ser exigida pela mesma Administração ao interessado, conterem todos os elementos destinados à determinação do Sujeito Passivo, sem necessidade de acesso aos contratos de natureza particular que conferem tais Direitos, enunciados pelo CIUC como constitutivos da Situação Jurídica de Sujeito Passivo deste imposto. Na falta de tal registo, naturalmente, será o Proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois, a Administração Tributária, 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. 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, enquanto sujeito activo deste Imposto.*"

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

28. 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", 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 aqueles outros princípios."*

*Daí concluindo que " a interpretação proposta pela Requerente, uma interpretação que no fundo desvaloriza a realidade registral em detrimento 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."*

29. Expostas, em síntese e com parcial transcrição, as posições da Requerente e da Requerida, estarão claramente definidas:

- para o 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.

### **Incidência subjectiva do IUC.**

30. 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 artigo 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.

31. 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 artigo 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 AT.

32. 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 encontre 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.**

33. Segundo noção vertida no artigo 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 (artigo 341.º do C. Civil). Assim, quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (artigo 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 (artigo 350.º, n.º 2, do C. Civil). Tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente dispõe, o artigo 73.º da LGT.

## **Presunção e ficção.**

34. 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*"<sup>1</sup> 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.

35. Tomando como referência a exemplificação apresentada pela Requerida em abono da sua tese, poderemos considerar o caso do n.º 2 artigo 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.

36. Por outro lado, a existência, em paralelo, de presunções e ficções nas normas legais de incidência tributária é, ainda, mais notória, por exemplo, no artigo 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:*

---

<sup>1</sup> Cfr. Francisco Rodrigues Pardal, "O Uso de Presunções no Direito Tributário", in Ciência e Técnica Fiscal n.º 325-327. pag.20 .

*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 acquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro."*

37. 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.

38. 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 artigo 2.º do CIMT, no que respeita ao "ajuste de revenda" encontrava-se já prevista, em idênticos termos, no parágrafo 2.º do artigo 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 acquirente 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 artigo 73.º da LGT.<sup>2</sup>

### **Presunções explícitas e implícitas.**

39. Sustenta a Requerida que o legislador fiscal, "*dentro da sua liberdade de conformação legislativa*" **expressa e intencionalmente** determina que se considerem como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, não utilizando a expressão "presumem-se" como tal, como poderia ter feito.

40. 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*"<sup>3</sup>

41. No mesmo sentido, estabelece o artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, aprovado pelo DL n.º 116/94, de 03/05, 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.*"

42. 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

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

*"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".*

43. 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 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 artigo 349.º do C. Civil, sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita, revelada pela utilização da expressão "presumem-se" ou apenas implícita <sup>4</sup>. 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*".

44. 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 artigo 3.º do CIUC.

45. Acresce que o Decreto-Lei 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

---

<sup>4</sup> Cf. 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.

apenas dar publicidade à situação jurídica dos bens. De acordo com o artigo 7.º do Código do Registo Predial, supletivamente aplicável ao registo automóvel, por remissão do artigo 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.**"

46. 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 (...)*".

47. Assim, acompanhando-se a reiterada jurisprudência arbitral <sup>5</sup> 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 artigo 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem **sempre** prova em contrário.

### **Elisão de presunções.**

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

49. 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

---

<sup>5</sup> 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.

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).

50. 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. n.º 22 a 42).

51. Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, alega a Requerida que:

*" As facturas (por si só) não constituem documento idóneo para comprovar a venda do veículo em causa, uma vez que a mesma não passa de um documento unilateralmente emitido pela Requerente.*

*- As facturas (por si só) não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois aquele documento não revela por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e, a aceitação) por parte do pretense adquirente,*

*- Com efeito, não faltam casos de emissão de facturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca chegaram a concretizar-se.*

*- 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,*

52. 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.



53. 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.

54. 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).

55. 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).

56. No entanto, estando em causa um contracto 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.<sup>6</sup> Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transacção, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova da transacção.

57. 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)).

58. Não obstante serem estas as regras decorrentes das disposições da lei civil, relativas ao informalismo da transmissão de coisas móveis e, sendo o caso, do respectivo registo, não

---

<sup>6</sup> Cfr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

pode deixar de ter-se também presente que, na situação em análise, estamos perante transacções comerciais, efectuadas por uma entidade empresarial no âmbito da actividade que constitui seu objecto social.

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

60. Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente dos bens 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)).

61. Também de acordo com o disposto em normas tributárias, a factura deve obedecer a determinada forma, detalhadamente regulada nos artigos 36.º do Código do IVA e artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19/06.

62. 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 (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).

63. 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 artigo 123.º do CIRC.

64. 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 artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

65. 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 <sup>7</sup> e da jurisprudência firmada dos tribunais superiores <sup>8</sup>.

66. 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, al. a)). <sup>9</sup>

67. 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.

68. 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.

69. Considerando-se, assim, provada documentalmente a transmissão do direito de propriedade dos veículos em causa, há apenas que determinar, caso a caso, a data em que, segundo a respectiva factura, a mesma se terá verificado, atendendo a que a exigibilidade do imposto ocorre em cada um dos aniversários da data da matrícula, conforme prevê o

---

<sup>7</sup> Cf. 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.

<sup>8</sup> Cf. 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.

<sup>9</sup> Cf. 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.

artigo 6.º, n.º3, do CIUC, sendo esse o momento em que se define a relação jurídica tributária.

70. Com base nos documentos que integram o presente processo - designadamente o respectivo processo administrativo e facturação emitida pela Requerente - verifica-se que, à data da exigibilidade do imposto, os veículos identificados no anexo A e notas de liquidação anexas ao pedido haviam sido transaccionados, no termo de contractos de locação, tendo sido transferida a propriedade dos mesmos para os respectivos locatários ou para terceiros por estes indicados. Todavia, mesmo que tal circunstância se não verificasse, os sujeitos passivos da obrigação de imposto sempre seriam os respectivos locatários, equiparados a proprietários, conforme prevê o n.º 2 do artigo 3.º do CIUC.

71. Nestes termos, considera-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, relativamente aos veículos e períodos a que se reportam as liquidações questionadas.

#### **V - Pedido de juros indemnizatórios**

72. A par da anulação das liquidações, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito aos juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

73. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."* Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

74. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

75. No presente caso, ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela Requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando-se, em consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito a favor do contribuinte.

76. Deste modo, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a Requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

77. Como também já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, de que decorre, para a AT, o direito de liquidar o imposto e exigi-lo a essas pessoas, sem necessidade de provar o facto que a ela conduz, conforme expressamente prevê o n.º 1 do artigo 350.º do C. Civil.

78. A Requerente não suscitou, junto da Administração Tributária, qualquer procedimento tendente a ilidir aquela presunção, designadamente accionando o procedimento especial previsto no artigo 64.º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Por outro lado, embora os veículos se encontrassem locados ao abrigo de contratos de locação financeira, não foi dado cumprimento ao disposto no artigo 19.º do CIUC.

## **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 aos veículos a que se

referem as liquidações identificadas no Anexo A do pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a sua anulação e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas.

b) Julgar improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente.

Valor do processo: € 4 035,49.

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 € 612,00, a cargo da requerida (AT).

Lisboa, 26 de Setembro de 2014,

O árbitro, Álvaro Caneira.