

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 821/2014 T

Tema: IUC – Incidência subjetiva - Contratos de concessão de crédito para aquisição de viaturas

REQUERENTE: A – EM LIQUIDAÇÃO

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. **A** – sociedade em liquidação, Pessoa Coletiva n.º ..., com sede na ..., doravante designada por “Requerente, inscrita no Serviço de Finanças de ..., que incorporou por fusão a sociedade **B**, Pessoa Coletiva n.º ...”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de Março, pretendendo a declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) referentes aos períodos de tributação de 2009 a 2012, juntas aos autos como documentos n.ºs 2 a 52 e que se dão por integralmente reproduzidos, no montante global a pagar de **€1.367,82**.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi apresentado pela Requerente em 17-12-2014, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, 19-12-2014 e imediatamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.
3. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no nº1 do artigo 6º do RJAT, foi designada, em 10-02-2015, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a ora signatária como árbitro singular. A nomeação foi aceite e as partes notificadas da designação do árbitro, não tendo manifestado a vontade de recusar a designação.
4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (RJAT), o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 26-02-2015. Na mesma data, foi a AT notificada, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 17º do RJAT, para apresentar resposta no prazo legal.
5. A AT apresentou a sua resposta em 07-04-2015, na qual apresenta a sua defesa por impugnação, a qual se dá por integralmente reproduzida. Em 27-04-2015 foram as partes notificadas para se pronunciarem sobre a possibilidade de dispensa de realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.
6. Em 07-05-2015 a Requerente apresentou requerimento de resposta ao pedido de alteração do valor deduzido na resposta pela ATA, na sequência de prévio despacho arbitral, reiterando que o valor total em discussão nos presentes autos corresponde efetivamente ao valor total das liquidações e que, *apesar de decisão da AT relativa à Reclamação Graciosa referir a anulação no sistema informático da AT das liquidações de IUC das matrículas ...-...-... (2009 a 2012) e ...-...-... (2010 a 2012), a Requerente não foi notificada de qualquer anulação das mesmas, ao que acresce que a decisão relativa à Reclamação Graciosa foi no sentido de*

indeferimento total e não, como é habitual nessas situações, de deferimento (ou indeferimento) parcial.

7. Considerando que as partes se pronunciaram no sentido da dispensa da reunião e de apresentação de alegações escritas, foi proferido despacho arbitral em 25-05-2015, dispensando a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT fixando a data da mesma para dia 15 de Julho de 2015.

B) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE:

8. A “A”, aqui Requerente, incorporou por fusão a sociedade “B”, nos termos da apresentação ao registo comercial nº. Ap. .../2003..., conforme Certidão Permanente consultável através do código de acesso nº. ...;
9. Por força da fusão operada, a “A” adquiriu a globalidade do património da sociedade “B”, nomeadamente, todos os direitos e ativos da sociedade, bem com todas as obrigações a que a mesma estava adstrita.
10. Pelo que, a “A - **Em Liquidação**” tem legitimidade para requerer a constituição do Tribunal Arbitral, na medida em que sucedeu nas obrigações da sociedade notificada das liquidações oficiosas do Imposto Único de Circulação nos anos fiscais de 2009 a 2012, a “B”.
11. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade, com a conseqüente anulação, das liquidações de Imposto Único de Circulação, referentes aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012, a seguir discriminadas:
 - a) Documento Único de Cobrança (DUC) nº ... de 2009;
 - b) DUC nº ... de 2010;
 - c) DUC nº ... de 2011;
 - d) DUC nº ... de 2012, todas referentes à viatura com a matrícula ...-...-..., no valor total de € 849,20;

- e) DUC nº ... de 2009;
- f) DUC nº ... de 2010;
- g) DUC nº ... de 2011;
- h) DUC nº ... de 2012, todas referentes à viatura com a matrícula ...-...-..., no valor total de €233,43;
- i) DUC nº ... de 2009;
- j) DUC nº ... de 2010;
- k) DUC nº ... de 2011;
- l) DUC nº ... de 2012, todas referentes à viatura com a matrícula ...-...-..., no valor total de €230,56;
- m) DUC nº ... de 2010;
- n) DUC nº ... de 2011;
- o) DUC nº ... de 2012, todas referentes à viatura com a matrícula ...-...-..., no valor de €54,63.

12. Todas estas liquidações se encontram juntas aos autos em anexo ao pedido arbitral, constantes do quadro resumo, junto ao perdido arbitral como Anexo II, documentos que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

13. Em síntese, fundamenta o seu pedido, alegando o seguinte:

- a) A Requerente não é nem nunca foi proprietária dos veículos em causa, e, por conseguinte, sujeito passivo deste imposto;
- b) No âmbito da sua actividade a Requerente celebrava com os seus clientes contratos de mútuo para aquisição de viaturas, ou seja, contratos de concessão de crédito para aquisição de viaturas, *sendo a Requerente apenas detentora de uma eventual garantia sobre os mesmos: hipoteca ou reserva de propriedade;*
- c) No âmbito da referida atividade comercial, a Requerente celebrou os contratos de mútuo com os contribuintes cujos números de identificação

constam da Tabela que juntou como Anexo II ao pedido arbitral, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

Woodchester SFAC - Sociedade Financeira Para Aquisições Crédito, S.A.								
Nº da Liquidação Oficiosa	Matricula	Nº de Contribuinte do Mutuário/ Adquirente	Ano do IUC				Nº da Reclamação	Valor
			2009	2010	2011	2012		
	29-12-BZ	<input type="text"/>	X	X	X	X	1554201404001664	849,20 €
	30-04-RT	<input type="text"/>	X	X	X	X	1554201404001664	233,43 €
	36-80-OG	<input type="text"/>	X	X	X	X	1554201404001664	230,56 €
	76-54-QL	<input type="text"/>		X	X	X	1554201404001664	54,63 €

- d) Para aquisição dos veículos com as matrículas aí discriminadas, celebrou os contratos de mútuo, conforme cópias dos contratos juntas aos autos, e a Fatura de Venda emitida em nome do mutuário no caso da venda do veículo com a matrícula ...-...-...; (vd. Anexos III e IV juntos à PI);
- e) A Requerente não teve qualquer intervenção no contrato que originou a transferência de propriedade dos veículos entre os vendedores e os compradores;
- f) A Requerente foi notificada para pagamento das liquidações oficiosas de IUC relativas às viaturas identificadas no pedido de pronúncia arbitral

(quadro resumo junto ao pedido arbitral) e aos períodos de tributação 2009, 2010, 2011 e 2012;

- g) Apresentou Reclamação Graciosa, a qual foi considerada improcedente, tendo sido notificada desta decisão em 19 de Setembro de 2014;
- h) Nos termos do disposto no artigo 3º, nº1 e no artigo 6º do CIUC, o regime legal em vigor, recorrendo aos elementos constantes do registo automóvel, o legislador estabeleceu, simultaneamente, consagra uma norma de incidência subjectiva que estabelece, meramente, uma presunção legal, tanto mais que no ordenamento jurídico tributário podemos encontrar o verbo “*considerar*” usado com um sentido presuntivo;
- i) Trata-se, pois, de uma presunção, cuja elisão é permitida pelo artigo 73º da LGT; a Requerente indica, a este propósito, vários exemplos extraídos do ordenamento jurídico em vigor;
- j) Invoca, ainda, em sua defesa, que em sede de audiência prévia forneceu à AT os contratos de mútuo e os elementos de identificação fiscal dos referidos mutuários, elementos necessários e suficientes para ilidir a presunção de propriedade, pelo que não pode ser considerada como sujeito passivo deste imposto.
- k) Conclui peticionando a declaração de ilegalidade destas liquidações de IUC, no montante global de **€1.367,82** e a condenação da AT no pagamento das custas do processo.

C – A RESPOSTA DA REQUERIDA

14. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, por impugnação, **alegou, em síntese, o seguinte:**

- a) Não assiste razão à Requerente quanto ao invocado erro de qualificação do sujeito passivo de imposto, porquanto o entendimento propugnado pela Requerente incorre, 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;
- b) Assenta a sua alegação no disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 3.º do CIUC, salientando que o legislador não usou a expressão “*presumem-se*”, como poderia ter feito, aliás à semelhança do que sucede em outros normativos legais, exemplificando algumas situações previstas na lei;
- c) Entende, por isso, que nos casos em que o legislador fiscal utiliza a expressão “*considera-se*”, não está a estabelecer uma presunção, mas sim uma opção legislativa de considerar como proprietários aqueles que figurem como tal no registo; entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*;
- d) Conclui, pois, que no caso dos presentes autos, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que *se consideram como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados*, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal e que outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de interpretação da lei: a *ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC; reforça esta alegação invocando que este é o entendimento seguido pela jurisprudência dos nossos tribunais expressa na sentença proferida pelo

Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no âmbito do Processo n.º 210/13.0BEPNF;

- e) Conclui, que o artigo 3º do CIUC não comporta qualquer presunção legal, e pela improcedência do pedido arbitral, porquanto os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC e do artigo 6.º do mesmo código, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC, tal como atesta a Informação relativa ao histórico da propriedade dos veículos em causa, emitida pela Conservatória do Registo Automóvel;
- f) Na óptica da AT é inegável que o Código de registo predial se aplica subsidiariamente ao Regulamento do Registo Automóvel, porém, o Código de Registo predial não é legislação subsidiária do Código do IUC, pelo que o IUC passou, nos termos do disposto no artigo 3º do CIUC, a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos;
- g) Outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de interpretação da lei; seria, ainda, uma interpretação desconforme à Constituição;
- h) Alega a AT que, caso assim não se entenda, sempre se teria de considerar que os documentos probatórios juntos pela Requerente (cópias dos contratos de mútuo com pagamento de prestações e uma fatura de venda da viatura com a matrícula ...-...-...) não são suscetíveis de ilidir a presunção do registo, dado o carácter unilateral da fatura, o facto de poder titular uma suposta transação que pode não acontecer realmente, por falta de aceitação da contra parte e, por último, porque também o contrato de mútuo pode não ser integralmente cumprido, pois as suas prestações podem não ter sido liquidadas na íntegra;
- i) Por fim alega, ainda, a violação do disposto no artigo 19º do CIUC, que impõe uma obrigação de comunicação à AT sobre a identificação dos utilizadores dos veículos, obrigação essa que a Requerente incumpriu,

donde se extrai, também, a conseqüente responsabilidade contraordenacional e a não responsabilidade da AT pelas custas do processo, por ter sido a requerente com o seu comportamento que deu origem às liquidações.

- J)** Conclui pugnando pela improcedência do pedido arbitral e pela manutenção dos atos de liquidação impugnados., absolvendo-se a entidade requerida do pedido.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- 15.** O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos do artigo 2º, nº1, alínea a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.
- 16.** As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (Cfr. 4º e 10º nº2 do DL nº 10/2011 e art. 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março).
- 17.** Quanto à cumulação de pedidos, pretendendo-se a apreciação conjunta da legalidade das 15 liquidações de IUC, relativas aos anos de 2009 a 2012, apesar de constituírem atos autónomos, verificando-se os pressupostos exigidos pelo disposto no nº 1, do artigo 3º, do RJAT e artigo 104º do CPPT, é de admitir a cumulação. Assim, aceita-se no mesmo pedido arbitral a cumulação de pedidos de declaração de ilegalidade de todos os atos tributários de liquidação de IUC e respetivos juros compensatórios que lhes estão associados, dada a identidade do imposto e a apreciação dos atos tributários em causa depender da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação das mesmas regras de direito. Encontram-se, assim, preenchidos os pressupostos legais que permitem a cumulação de pedidos, nos termos previstos nos artigos 104º do CPPT e no artigo 3º, nº1 do RJAMT,

considerando a identidade do tributo e a competência do tribunal, a qual é aceite por este Tribunal.

18. O processo não padece de vícios que o invalidem.

19. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junto aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como segue.

III - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A) Factos Provados

20. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

- a) A “A”, aqui Requerente, incorporou por fusão a sociedade “B”, nos termos da apresentação ao registo comercial n.º. Ap. .../2003...., como resulta da Certidão Permanente acessível através do código de acesso n.º.
- b) Por força da fusão operada, a “A”, adquiriu a globalidade do património da sociedade “B”, pelo que é titular de todos os direitos e ativos da sociedade, bem com todas as obrigações a que a mesma estava adstrita.
- c) A Requerente é uma Instituição Financeira de Crédito que se dedicava, entre outros, à celebração de contratos de concessão de crédito para efeitos de aquisição de viaturas, nomeadamente mediante a celebração de contratos de mútuo.
- d) No âmbito da referida atividade comercial, a Requerente celebrou os contratos de mútuo com os contribuintes cujos números de identificação constam da Tabela junta ao pedido Arbitral como Anexo II,

- e) Os contratos de mútuo destinaram-se à aquisição dos veículos com as matrículas aí discriminadas, conforme cópias dos contratos de mútuo celebrados e juntos aos autos;
- f) Com referência à viatura com a matrícula ...-...-..., foi emitida em 2003/04/29, pelo concessionário Peugeot designado por **C**, com sede na ..., em Lisboa, Fatura em nome da titular do contrato de mútuo **D**, que titula a venda do veículo;
- g) Os contratos de financiamento (mútuo) para aquisição, celebrados entre a ora Requerente e os mutuários, tinham por objeto veículos automóveis que eram adquiridos por estes últimos pela celebração de um contrato de compra e venda com o fornecedor, à semelhança do que sucedeu com a Fatura de Venda referente ao veículo com a matrícula ...-...-..., junta aos autos;
- h) Das quinze liquidações ora em crise, referentes a quatro viaturas automóveis, apenas em relação à viatura com a matrícula ...-...-... e com referência à data da ocorrência do facto gerador do imposto, havia sido emitida pelo vendedor (concessionário da ...) uma fatura de venda a terceiro, junta aos autos como Anexo IV ao pedido arbitral, que aqui se dá por integralmente reproduzida;
- i) Em relação aos restantes veículos, devido ao lapso temporal que decorreu entre a data de venda e a data da apresentação do presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente já não possuiu no seu arquivo as respetivas faturas; (vd. art. 23º do pedido arbitral-por confissão da Requerente);
- j) Notificada para pagamento das liquidações de IUC aqui impugnadas, a requerente deduziu Reclamação Graciosa, a qual foi indeferida conforme despacho junto aos autos, proferido em 15 de setembro de 2014, junto aos autos como Anexo I ao pedido arbitral;
- k) Dos documentos juntos constantes do Processo Administrativo comprova-se que a situação descrita no registo automóvel, das viaturas referenciadas nas liquidações impugnadas, era a seguinte:

- i. Viatura com a matrícula ...-...-... – consta como proprietária a **B** SFAC, desde 12-09-2000 até 12-06-2014;
- ii. Viatura com a matrícula ...-...-... - consta como proprietária a **B** SFAC, desde 06-06-2003;
- iii. Viatura com a matrícula ...-...-... - consta como proprietária a **B** SFAC, desde 06-06-2003 e desde 11-08-2008 até 14-11-2014, consta como locatário: **E**;
- iv. Viatura com a matrícula ...-...-... - consta como proprietária **F**, desde 28-08-2006 e com indicação de data fim da locação a 14-11-2014.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

- 21.** O tribunal considera não provado que tenham sido anuladas pela AT as liquidações de IUC dos anos 2009 a 2012, com referência à viatura com a matrícula ...-...-... e as de 2010 a 2012, com referência à viatura com a matrícula ...-...-..., dado nada constar do PA que comprove tal anulação, nomeadamente, a necessária notificação à Requerente de tais anulações.
- 22.** Não há outros factos não provados com relevo para decisão a proferir.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

- 23.** Os factos supra descritos foram dados como provados com base nos documentos que as partes juntaram ao presente processo, a Requerente em anexo ao pedido formulado e a AT na resposta apresentada e respetivo processo Administrativo.

IV – QUESTÕES DECIDENDAS e FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

24. Cumpre, pois, apreciar e decidir as questões a dirimir:

- a) Questão prévia: determinação do valor do processo;
- b) Decisão e fundamentação das questões de direito suscitadas pelas partes.

25. Quanto à questão prévia suscitada pela AT quanto à retificação do valor do processo, considerando os elementos juntos aos autos, não é possível extrair que a AT tenha efetivamente anulado as ditas liquidações. Na verdade a única referência que se encontra nos autos a tal suposta anulação é a que consta a páginas 3 da decisão que apreciou a reclamação graciosa deduzida pela Requerente. Porém, tal não se afigura suficiente para este tribunal poder decidir pela alegada retificação do valor do processo, porquanto entende que tal anulação devia ter sido notificada nos termos legalmente previstos à Requerente, cabendo à AT a prova de ter efetuado tal notificação da decisão de anulação. Assim, considera este Tribunal que é de manter o valor do processo tal qual foi atribuído pela Requerente, correspondente ao valor integral das liquidações impugnadas.

26. Quanto às questões de direito suscitadas pelas partes, considerando as posições assumidas e os argumentos apresentados por ambas, há que apreciar:

- a) se a norma de incidência subjetiva prevista no artigo 3º nº 1 do CIUC prevê uma presunção ilidível ou, ao invés, uma ficção legal, insuscetível, por isso, de ser ilidida mediante prova em contrário;
- b) qual o valor jurídico do registo dos veículos automóveis;
- c) qual o valor probatório dos documentos juntos aos autos pela Requerente para ilidir a presunção, nomeadamente, os contratos de mútuo e a fatura referente à venda da viatura com a matrícula ...-...-....

A) QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 3º Nº 1 DO CIUC

27. Invoca a Requerente que não se encontram preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva previstos no artigo 3º do CIUC, não sendo, por isso, sujeito passivo de IUC e, em consequência, as liquidações devem ser anuladas por manifesta falta de responsabilidade subjetiva pelo seu pagamento, verificando-se uma errónea qualificação da incidência subjetiva do imposto, relativamente aos anos fiscais em causa.
28. Para o efeito alega, em síntese, que o artigo 3º do CIUC estabelece uma presunção implícita de propriedade dos veículos a favor de quem os mesmos se encontrem registados, presunção essa que, por força da aplicação da regra geral prevista no artigo 73º da Lei Geral Tributária, é ilidível mediante prova em contrário. Já para a Requerida, o artigo 3º do CIUC não estabelece qualquer presunção implícita, mas uma verdadeira ficção legal, inilidível.
29. Ora, com referência a esta questão é já abundante a jurisprudência arbitral produzida nos últimos anos, da qual destacamos as decisões proferidas nos processos nºs 14/2013-T, de 15 de outubro, 26/2013-T de 19 de julho, 27/2013-T, de 10 de setembro, 217/2013-T de 28 de fevereiro e, mais recentemente, nas decisões proferidas nos processos 286/2013-T, de 2 de maio de 2014, 293/2013-T, de 9 de junho de 2014, 46/2014-T de 5 de setembro, 246 e 247/2014 T, de 10 de outubro, entre outros.
30. Mas, vejamos qual deverá ser, de acordo com os princípios da hermenêutica jurídica, o sentido e alcance do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC. Dispõe o nº 1, do artigo 3º do CIUC:
- “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. “*

31. Da simples leitura do número um do indicado preceito verifica-se, sem grandes dificuldades, que a pedra de toque está na expressão “considerando-se” utilizada pelo legislador. Deverá entender-se que o legislador pretendeu estabelecer uma presunção implícita ou uma verdadeira ficção legal?
32. Importa atender a alguns conceitos de referência para encontrar a resposta mais adequada a esta questão., tais como o disposto no artigo 349º do Código Civil, segundo o qual “*presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.*”
- Já segundo o nº2 do artigo 350º do Código Civil, as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, salvo nos casos em que a lei o proibir.
- Acresce, no que diz respeito, em concreto, às presunções de incidência tributária, que segundo o artigo 73º da Lei Geral Tributária, estas admitem sempre prova em contrário.
- Situação diversa, à qual, por vezes, o legislador recorre, é a que se designa por “*ficções legais*”, as quais consistem “*num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas*”¹
33. De acordo com a tese reiteradamente defendida pela Requerida AT em diversos processos idênticos ao que se discute nos presentes autos, o facto do artigo 3º, nº 1, do CIUC estabelecer que se “consideram” como proprietários, ao invés de “presumem-se” como proprietários, revela que o legislador, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, pretendeu expressamente determinar que as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados se consideram, sem admissibilidade de qualquer prova em contrário, proprietários dos mesmos. E, ainda de acordo com a Requerida, se o legislador pretendesse criar uma presunção e não uma ficção legal, teria escrito, como faz em diversos outros diplomas, que se presumem proprietários e não que se consideram proprietários.

¹ Neste sentido, cfr: PARDAL, F. RODRIGUES. “*O uso de presunções no direito tributário*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 325-327, página 20 e ss.

- 34.** Pois bem, este Tribunal não pode sufragar tal entendimento. E, não se diga que esta é uma posição apenas plasmada nos sucessivos processos arbitrais que se debruçaram sobre este tema. Na verdade esta mesma posição foi recentemente sufragada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por Acórdão proferido em 19-03-2015, no processo nº 08300/14, no qual se afirma que “(...) o citado artigo 3º, nº1, do CIUC consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do art. 73º da LGT.” E, acrescenta, o mesmo Acórdão do TCA Sul “que a ilisão da presunção legal obedece à regra constante do artigo 347º do C. Civil, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto.”
- 35.** Na verdade, como já foi salientado em diversas decisões arbitrais proferidas, a análise dos elementos histórico e teleológico, para além, naturalmente, do elemento literal, de interpretação legislativa, conduzem à conclusão lógica de que o legislador não pretendeu estabelecer qualquer ficção legal mas apenas e só uma presunção, ilidível mediante prova em contrário nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 73º da Lei Geral Tributária. Tratando-se de norma de incidência tributária outro entendimento seria claramente contrário aos princípios que regem a relação jurídica fiscal.
- 36.** Assim, quanto ao elemento histórico, importa referir que o CIUC teve a sua génese na criação, através do DL 599/72, de 30 de Dezembro, do imposto sobre veículos, o qual já consagrava expressamente que o imposto era devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados.²

² Neste sentido, vd.. artigo 3º do Regulamento do Imposto sobre Veículos, anexo ao indicado DL 599/72, de 30 de Dezembro.

37. Do mesmo modo, o art. 2.º, do Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 116/94) estabelecia que: *“são sujeitos passivos do imposto de circulação e do imposto de camionagem os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontram registados”*. Porém no CIUC, o legislador substituiu a expressão *“presumindo-se”* pela expressão *“considerando-se”*, o que na ótica da Requerida traduziu a consagração de uma ficção legal, inilidível. Pois não consideramos que assim seja.
38. Na verdade, na versão atual do Código apenas mudou o verbo, optando agora o legislador pela expressão *“considerando-se”*. Certo é que, entre as versões legislativas anteriores e a atual entrou em vigor a LGT, que consagrou expressamente o princípio contido no artigo 73º, do qual resulta que em matéria de incidência tributária qualquer presunção admite sempre prova em contrário. Logo, torna-se indiferente a adoção de uma presunção expressa ou implícita, porquanto, uma como a outra são igualmente ilidíveis.
39. Como resulta vertido já em diversas decisões arbitrais, agora reforçadas pela jurisprudência dos Tribunais superiores, estamos perante uma presunção ilidível. Além do que, como já se disse supra, tratando-se de norma de incidência tributária, nunca seria admissível a consagração de uma presunção inilidível. Como afirmam, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na anotação ao nº 3, do artigo 73º, da LGT, *“as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”*.
40. E, são muitos os exemplos de normas em que é utilizado o verbo *“considerar”* para estabelecer presunções ilidíveis, como sucede com o disposto nº 2 do artigo 21º do

CIRC, no artigo 89-A da LGT ou no artigo 40º, nº1 do CIRS entre outros. Alega, porém, a Requerida na resposta apresentada, que este mesmo vocábulo “considerando-se” também é normalmente utilizado, pelo ordenamento jurídico fiscal, para definir situações distintas de presunções. Ora, tal afigura-se normal, nomeadamente, no caso de outras normas fiscais em que o legislador utilizou a fórmula “considera-se” ou “consideram-se”, mas atribuindo-lhe outro sentido, já que se trata de expressões que, dependendo do contexto, podem assumir uma pluralidade de sentidos, sem que daí possa extrair-se a conclusão que pretende a Requerida.

- 41.** Tendo em conta que o sistema jurídico deve formar um todo coerente, os exemplos acima referidos, bem como a doutrina e jurisprudência indicadas, permitem concluir que não é só quando é usado o verbo “presumir” que estamos perante uma presunção, mas também o uso de outros termos ou expressões, como o termo “considera-se” podem servir de base a presunções. E, como se referiu supra, sendo o elemento literal o primeiro instrumento de interpretação da norma jurídica, em busca do pensamento legislativo, importa confrontá-lo com os demais elementos de interpretação, nomeadamente o elemento racional ou teleológico, o elemento histórico e o sistemático.
- 42.** Afigura-se pacífico que, em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “*presume-se*” ou por expressão semelhante.³ A título de exemplo, refere Jorge Lopes de Sousa, que no artigo 40º nº 1 do CIRS se utiliza a expressão “*presume-se*”, ao passo que no artigo 46º, nº 2 do mesmo Código se faz uso da expressão “*considera-se*”, não havendo qualquer diferença entre uma e outra expressão, ambas significando, afinal, o mesmo: uma presunção legal.⁴

³ A este propósito, cfr. LOPES DE SOUSA, J. (2011) Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume I. 6ª Edição. Áreas Editora: Lisboa. Pág. 589 e ss.

⁴ Cfr. Ob. Cit., pág. 590 e ss.

Assim, não obstante o CIUC ter optado pela expressão “considera-se” em vez da expressão “presume-se”, daí não se extrai qualquer alteração de fundo, tendo ambas o mesmo significado, ou seja, a consagração de uma presunção ilidível.

43. Se atendermos ao elemento teleológico, idêntica conclusão se impõe. Na exposição de motivos da Proposta de Lei nº 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho, resulta evidente que se pretendeu empreender uma *“reforma global e coerente dos impostos ligados à aquisição e propriedade dos veículos automóveis”* a qual resulta da *“necessidade imperiosa de trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal e da necessidade, mais imperiosa ainda, de subordiná-la aos princípios e preocupações de ordem ambiental e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel. (...) os dois novos impostos que agora se criam, o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação, constituem muito mais do que o prolongamento técnico das figuras criadas nos anos 70 e 80 que os antecederam, voltadas predominantemente para a angariação da receita, indiferentes ao custo social resultante da circulação automóvel. Constituem algo diferente, figuras já do século em que vivemos, com as quais se pretende, com certeza, angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade.”*

44. Nesta linha de pensamento o legislador consagrou o princípio da equivalência, inscrito no artigo 1º do CIUC, como um princípio fundamental no funcionamento do imposto, *“deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária. É este princípio que dita a oneração dos veículos em função da respetiva propriedade e até ao momento do abate”*. O IUC, enquanto verdadeiro imposto ambiental, elegeu como sujeito passivo o utilizador, o poluidor, em obediência ao princípio do poluidor-pagador.

- 45.** Por onde se verifica que o princípio estruturante da reforma da tributação automóvel é justamente a incidência da tributação sobre o verdadeiro utilizador do veículo, não se coadunando este princípio com a leitura “cega” da letra da lei, que poderia levar, afinal, a tributar quem não fosse proprietário e, dessa forma, quem não fosse o sujeito causador do “custo ambiental e viário” provocado pelo veículo, a que alude o artigo 1º do CIUC.
- 46.** Assim, em conformidade com os elementos literal, histórico e teleológico de interpretação da lei conduzem necessariamente à conclusão de que a expressão “considerando-se” tem exatamente o mesmo sentido que a expressão “presumindo-se”, devendo, desta forma, entender-se que o artigo 3º, nº 1, do CIUC, consagra uma verdadeira presunção de propriedade e não qualquer ficção, sendo, por isso, tal presunção ilidível. Pelo que, o sujeito passivo do imposto é, em princípio, o proprietário, porque a lei presume que ele próprio utiliza o bem. Mas se se provar que não é o proprietário quem faz uso do veículo, mas um terceiro, como sucede com os locatários, então será este, o sujeito passivo do imposto.
- 47.** Assim, quanto à incidência subjetiva do imposto, é de concluir que não se verificam alterações relativamente à situação anteriormente em vigor no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de circulação e Imposto de Camionagem, como aliás é amplamente reconhecido pela doutrina, continuando a valer uma presunção ilidível nesta matéria.
- 48.** Este entendimento é, ainda, o único que se afigura adequado e conforme ao princípio da verdade material e da justiça, subjacentes às relações fiscais, com o objetivo de tributar o real e efetivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário, por constar do registo automóvel. Neste sentido, também as decisões arbitrais proferidas nos processos nºs 150/2014-T e 220/2014-T, confirmam o mesmo entendimento já plasmado em decisões arbitrais anteriores, entre as quais, a que é invocada nos autos pela Requerente. Ainda a este propósito, e no mesmo sentido,

refere o Acórdão arbitral nº 63-2014-T, de 15 de Setembro, que: “(...) se o legislador tivesse, como pretende a Requerida, estabelecido na lei uma qualificação não presuntiva sobre quem é proprietário dos veículos (uma ficção legal), estaria com isso a estabelecer, através de uma diferente formulação, uma regra em tudo idêntica à regra hipotética referida. Estaria a fazer assentar a incidência subjectiva do imposto numa ficção legal, em total desconexão com uma qualquer substância económica como base da incidência subjectiva. (...) E, se assim é, forçoso será também concluir que o artigo 3º, n.º 1, só pode estabelecer uma presunção de propriedade do veículo, mesmo com todas as consequências negativas que essa conclusão acarretará, decerto, em termos de eficiência da administração do imposto.”

49. Por ser assim, tem de se permitir ao titular inscrito no registo automóvel a possibilidade de apresentar elementos probatórios bastantes para a demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo, e que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário. Caso contrário, aceitar-se-ia a supremacia da verdade formal do registo sobre a verdade material, e seria admitir a violação grosseira dos princípios fundamentais fiscais enunciados e, ainda, do princípio contido no artigo 73º, da LGT segundo o qual não existem presunções inilidíveis em matéria de incidência fiscal. A tudo o que se deixa supra exposto acresceria a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da justiça, bem como o do inquisitório, consagrados, respetivamente, nos artigos 55º e 58º da LGT. Esta interpretação está, ainda, em sintonia com o princípio enunciado no artigo 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária, que estabelece, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias que *«deve atender-se à substância económica dos factos tributários» e, por outro lado, com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários.»*

50. A este propósito, a posição vertida na Decisão Arbitral nº 286/2013-T, de 2 de Maio de 2014, é bastante esclarecedora ao afirmar que: *“É este princípio (da equivalência) que dita a oneração dos veículos em função da respectiva propriedade e até ao momento do abate, o emprego comum de uma base tributável específica, a revisão do quadro de benefícios fiscais vigente e a afectação de uma parcela da receita aos municípios da respectiva utilização. Ora, pretender, como o faz a Requerida, que o legislador, no art. 3.º, n.º 1 do CIUC, fixou, seja qual for o meio técnico subjacente, a incidência subjetiva do imposto nas pessoas em nome de quem os veículos se encontram registados, com total independência de serem ou não, no período tributário relevante, titulares do direito de utilização do veículo, maxime da sua propriedade, implicaria desprezar aquela finalidade que preside à normatividade tributária, bem manifestada na incidência objectiva e na base tributável associada às diversas categorias de veículos (cfr. arts 2.º e 7.º do CIUC). É que uma inscrição registal, sem correspondência com a titularidade subjacente, nenhuma valia possui para dar satisfação e cumprimento a tal finalidade, pois não são as pessoas em nome de quem os veículos se encontrem inscritos quando não sejam titulares de direitos sobre a sua utilização que provocam custos ambientais e viários, mas antes tais custos ambientais e viários são causados pelos efetivos utilizadores dos veículos, nos termos das situações jurídicas substantivas pertinentes, mesmo que não constem, como deviam, do registo automóvel. O registo, na verdade, em nada depõe ou serve quanto ao princípio da equivalência estabelecido no art. 1.º do CIUC. Aliás, assumir que o elemento determinativo da incidência tributária subjetiva é simples e exclusivamente o registo automóvel também não permite afirmar uma ligação com uma qualquer manifestação de capacidade contributiva relevante, o que, via de regra, nos tributos não estritamente comutativos, é imprescindível, já que deve existir, sem prejuízo de exigências de praticabilidade, uma qualquer ligação efetiva entre o imposto e um pressuposto económico materialmente relevante capaz de fundamentar o tributo. A razão de ser da figura tributária afasta, pois, a ideia de que a incidência respectiva se prende estrita e exclusivamente com a própria inscrição registal da titularidade dos veículos tributários e não com as situações substantivas atributivas do direito*

de utilização dos veículos (art. 3.º, nºs 1 e 2 do CIUC) a que o registo se destina a dar publicidade (cfr. art. 1.º e art. 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, com as alterações posteriores, que regula o registo automóvel).”

- 51.** Acresce ainda dizer que, em sintonia com tudo o que se deixa exposto supra, o legislador instituiu uma regra explícita para os contratos de locação, no nº 2, do artigo 3º do CIUC, segundo a qual, na vigência do contrato de locação são os locatários os sujeitos passivos de imposto, durante a vigência do contrato; após a alienação das viaturas, quer essa alienação tenha ocorrido a favor dos anteriores locatários, quer tenha ocorrido a favor de terceiros por estes indicados, tornam-se sujeitos passivos os novos adquirentes. Pelo que, a locadora ou financeira que suporta a celebração dos contratos de locação ou mútuo para aquisição das viaturas, nunca é sujeito passivo do IUC, com referência às viaturas tituladas nos respetivos contratos. Para tanto, o CIUC, obriga à comunicação prevista no artigo 19º, de modo a responsabilizar as locadoras e financeiras pelo fornecimento à AT dos elementos necessários à cobrança do imposto.
- 52.** Esta é, também, a posição do tribunal arbitral nos presentes autos, sufragando as posições já anteriormente plasmadas nas diversas decisões arbitrais supra mencionadas, pelo que, se entende que a presunção inscrita no nº1, do art.º 3º, do CIUC, configura uma presunção ilidível, que corresponde à interpretação mais ajustada à prossecução dos objetivos almejados pelo legislador. Outro entendimento implicaria aceitar a possibilidade de tributar pessoas coletivas ou físicas sem responsabilidade na produção de quaisquer danos ambientais, enquanto os reais causadores desses mesmos danos não estariam sujeitos ao imposto, frustrando em absoluto os propósitos reguladores da própria lei, ou seja, a sua verdadeira *ratio legis*.
- 53.** Por tudo o que fica exposto, não se pode sufragar o entendimento vertido na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no âmbito do processo nº 210/13.0BEPNF, invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos

presentes autos, nomeadamente, quando afirma que “*a propriedade e a posse efetiva do veículo é irrelevante para a verificação da incidência subjetiva e objetiva e do facto gerador do imposto*”. Sentença que está longe de representar um entendimento pacífico sobre esta questão, e que está em contradição com a Jurisprudência vertida no Acórdão do TCA Sul, de 19-03-2015, já supra referido.

B) QUANTO AO VALOR JURÍDICO DO REGISTO AUTOMÓVEL

- 54.** Nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 1.º do DL 54/75, de 12 de Fevereiro, que instituiu o Registo da Propriedade Automóvel, “*o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. Acrescenta o artigo 7.º do Código do Registo Predial, legislação supletiva do registo de automóveis, que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define*”.
- 55.** O registo de propriedade não tem natureza constitutiva, mas meramente declarativa, permitindo apenas a inscrição no registo presumir a existência do direito e a sua titularidade. Logo, a presunção resultante do registo pode ser ilidida mediante prova em contrário.
- 56.** E isto é assim justamente porque, nos termos do disposto no artigo 408.º do Código Civil, salvas as exceções previstas na lei, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, não ficando a sua validade dependente da inscrição no registo. No caso de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, não prevendo a lei qualquer exceção para o mesmo, o contrato tem eficácia real, passando o adquirente a ser o seu proprietário, independentemente do registo, bem assim como o titular inscrito no registo deixará

de ser o proprietário, pese embora ainda possa constar, por algum tempo ou mesmo muito, do registo como tal.

- 57.** De notar ainda que, as transmissões efetuadas são oponíveis à Requerida, apesar do disposto no n.º 1, do artigo 5.º do Código do Registo Predial, que dispõe: “*os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros quando registados.*” Isto porque a AT não é terceiro para efeitos de registo, no contexto previsto na lei. A noção de terceiros para efeitos de registo está consagrada no n.º 4 do mesmo artigo 5.º: terceiros, para efeitos de registo, *são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si*, o que, manifestamente não é o caso da AT.
- 58.** A transmissão da propriedade de um bem móvel, ainda que sujeito a registo, como sucede com um veículo automóvel, opera por mero efeito do contrato, nos termos previstos no artigo 408.º, n.º 1, do Código Civil. O contrato de compra e venda tem natureza real, isto é, a transmissão da propriedade da coisa vendida, ou a transmissão do direito alienado, tem como causa o próprio contrato. As viaturas automóveis são bens móveis, cuja transmissão de propriedade não obedece a formalismo especial.
- 59.** No direito português o facto que determina a transmissão da propriedade de um bem móvel (ainda que sujeito a registo) é o contrato expresso pela vontade das partes. Tanto assim é que o comprador torna-se proprietário do veículo vendido mediante a celebração do contrato de compra e venda, independentemente do registo o qual se assume como condição de eficácia e oponibilidade face a terceiros adquirentes.
- 60.** Assim, a prova da existência deste contrato de compra e venda, pode ser efetuada por qualquer meio, sendo a fatura um documento contabilístico idóneo para este efeito, como para muitos outros, nomeadamente fiscais, já que a partir deste documento se processam os principais impostos a que esta entidade está sujeita, como sucede com o IRC ou com o apuramento do IVA. Neste sentido, não se aceita

que se questione a sua força probatória apenas para o fim da prova da transmissão da propriedade do veículo, sob pena de cairmos num absurdo jurídico de, a partir do mesmo documento, se reconhecer que a transação existiu para efeitos de incidência de imposto sobre o rendimento mas não existiu para efeitos de comprovar a compra e venda (precisamente a mesma que gerou o dito imposto sobre o rendimento). De resto, as faturas apresentadas pela Requerente beneficiam, também, da presunção de veracidade contida no artigo 75º da LGT, a qual corresponde a um desígnio consciente do legislador nesta matéria, que não pode ser esquecido ou devolvido a um segundo plano por razões de mera conveniência fiscal. Coisa diferente são as notas de crédito ou de débito cuja natureza é claramente distinta e não poderão servir de prova de transmissão da propriedade dos bens. Uma vez que a presunção resultante do registo é ilidível, resta analisar se no caso em apreço nos presentes autos, se tal presunção a existir foi ou não ilidida.

C) QUANTO AO VALOR PROBATÓRIO DOS DOCUMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS PARA ILIDIR A PRESUNÇÃO:

61. Como resulta da matéria provada nos presentes autos, à data dos factos tributários referenciados aos anos de 2009 a 2012, a situação registral das viaturas era a seguinte:

- a) Viatura com a matrícula ...-...-... – consta como proprietária a **B SFAC**, desde 12-09-2000 até 12-06-2014;
- b) Viatura com a matrícula ...-...-... - consta como proprietária a **B SFAC**, desde 06-06-2003;
- c) Viatura com a matrícula ...-...-... - consta como proprietária a **B SFAC**, desde 06-06-2003, mas desde 11-08-2008 até 14-11-2014, consta como locatário: **E**;

d) Viatura com a matrícula ...-...-... - consta como proprietária **F**, desde 28-08-2006 e com indicação de data fim da locação a 14-11-2014.

62. Tendo em conta tudo o que se expôs supra quanto ao regime aplicável nesta sede, constata-se que do registo automóvel, e com referência às viaturas com as matrículas ...-...-... e ...-...-..., consta expressamente que, à data dos factos tributários, eram locatários das viaturas, respetivamente, **E** e **F**, pelo que, estes eram os sujeitos passivos do imposto.

63. Na verdade, tal conclusão decorre, sem mais, da própria inscrição registral e do disposto no nº2, do artigo 3º do CIUC que clara e objetivamente consagra como sujeitos passivos do IUC os locatários. Assim, no caso destas duas viaturas, a Requerente não está sequer obrigada ao ónus de ilidir a presunção, bastando aplicar a lei em sentido literal e, em conformidade com a inscrição registral, liquidar e cobrar o imposto a quem legalmente estava obrigado a suportar o encargo, ou seja, aos respetivos locatários, cujos contratos se encontram juntos aos autos pela Requerente. Pelo que, sem necessidade de mais considerandos, afigura-se que as liquidações referentes a estas duas viaturas, respetivamente, no valor de €230,56 e €54,63, são ilegais e terão de ser anuladas. Apesar da própria AT, referir na decisão da reclamação graciosa que as liquidações referentes a esta última viatura (...-...-...) teriam sido anuladas administrativamente, a verdade é que, dos elementos juntos aos autos não existem evidências dessa anulação, Pelo contrário, resulta provado que a decisão foi de indeferimento total da reclamação graciosa e a falta de notificação à Requerente dessa anulação.

64. Já quanto à viatura com a matrícula ...-...-..., a AT refere igualmente na reclamação graciosa terem sido anuladas as liquidações de IUC respetivas. Mas tal como no caso anterior, dos elementos constantes do PA não resultam evidências dessa anulação, sendo certo que a reclamação graciosa indeferiu totalmente o pedido. Assim, importa analisar da responsabilidade da ora Requerente pelo seu pagamento. Ora, apesar da inscrição registral constar como proprietária a **B** SFAC,

a verdade é que A requerente juntou aos autos o respetivo contrato de mútuo, celebrado com a G, devidamente identificada, com todos os elementos necessários para a cobrança do respetivo imposto. Tal como se disse supra, também em relação a esta viatura, decorre do contrato junto aos autos que à data dos factos o sujeito passivo era a locatária/mutuária e não a Requerente, por força do disposto no n.º 2, do artigo 3.º do CIUC, pelo que, também estas liquidações, no valor global de €849,20, devem ser anuladas.

- 65.** Por fim, com referência à viatura com a matrícula ...-...-..., cujo registo automóvel se encontra desde 2003 na titularidade da B, SFAC, a Requerente juntou aos autos o respetivo contrato de mútuo e a fatura de venda da viatura a D. Serão estes documentos suficientes à ilisão da presunção?
- 66.** Note-se que a Requerida invoca um entendimento segundo o qual a fatura, só por si, desacompanhada de recibo ou prova de pagamento não prova a venda, ou seja, a transmissão da propriedade do veículo. Pois bem, no caso dos presentes autos, para além da fatura junta existe também um contrato de mútuo que comprova a transação, as condições em que ocorreu e, á semelhança, do se disse supra, nos termos do disposto no n.º2 do artigo 3.º do CIUC, quer pelo disposto no n.º1 do mesmo dispositivo legal, o sujeito passivo é em todo o caso a proprietária D, como resulta da fatura junta aos autos, acompanhada e reforçada pelo contrato de mútuo igualmente junto aos autos. Pelo que, também estas liquidações, no valor global de €233,43 terão de ser anuladas.
- 67.** Quanto à alegação de que *“uma factura não é apta 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”* importa referir que, a invocada falta de valor probatório tem de ser devidamente contextualizada e analisada em função das condicionantes do caso concreto. E, no caso dos presentes autos, a verdade é que a Requerente junta prova da existência do contrato de mútuo, referente a esta mesma viatura, em que a adquirente e o vendedor são devidamente identificados e

coincidem com os constantes na fatura junta. É certo, como invoca a Requerida, que existem muitas situações em que as faturas não titulam qualquer negócio jurídico. Pois bem, no caso dos presentes autos o negócio jurídico está claramente demonstrado, se dúvidas resultassem da fatura junta, também, pelo teor do contrato de mútuo supra referenciado chegaríamos à mesma conclusão.

68. De resto, no caso dos autos, nenhum elemento nos permite concluir que a fatura junta não titule um negócio jurídico, quando a prova da existência do mesmo foi efetuada pela Requerente com a junção do contrato de mútuo. Por fim, sempre se dirá que a fatura tem o valor probatório bastante que lhe confere a lei, para todos os efeitos, nomeadamente fiscais, até que a falsidade da mesma seja arguida e provada. A tese da Requerida, que se limitou a invocar existirem várias situações em que faturas emitidas titulam transações que nunca aconteceram, sem concretamente referir que a situação dos autos como um desses casos, não colhe tutela por parte deste tribunal

69. A este propósito, aliás, recorde-se a jurisprudência do Acórdão TCA Sul, já supra mencionado, na qual se refere efetivamente ao caráter unilateral da fatura mas logo a seguir deixa claro que a prova da fatura poderá ser complementada com qualquer outra donde decorra a existência, o pagamento ou quitação da transação. Neste ponto, a jurisprudência citada deixa algumas (senão muitas) dúvidas, porquanto, refere as faturas e as notas de débito num mesmo plano, quando se trata de documentos bem diferenciados. Por outro lado, nada diz quanto à presunção de veracidade das faturas decorrente do disposto no artigo 75º da LGT. Por último, não aborda uma questão fulcral que é a de saber se o pagamento é ou não elemento essencial para que a venda de um bem móvel se consubstancie. Ora, se atendermos às regras do direito civil que regem a transmissão da propriedade de bens móveis, já supra citadas e devidamente explanadas, conclui-se que a transmissão ocorre por mero efeito do contrato, sendo a questão do pagamento relevante no plano do cumprimento ou incumprimento do contrato, mas que em nada impede a transmissão da propriedade. Não prevendo a lei qualquer forma específica para a

celebração de um contrato de compra e venda de um bem móvel, terá, necessariamente, de se aceitar como prova do dito contrato, a fatura emitida nos termos legais, mormente quando corroborada pelo contrato de mútuo que o financiou.

70. Certo é que, no caso dos presentes autos a prova junta pela Requerente (contratos de mútuo e fatura da viatura supra referida) e a prova junta pela AT constante da base registral nos permitem atestar a ilegalidade das liquidações emitidas e a sua necessária anulação, nos termos e com os fundamentos supra expostos.

71. Quanto à questão suscitada pela Requerida a propósito do não cumprimento do disposto no artigo 19º do CIUC, o Tribunal não tem elementos para poder aferir se a Requerente cumpriu ou não, mas se o não fez, ainda assim, daí não se extrai qualquer outra consequência que não seja a de aplicação de eventual coima pela contraordenação verificada.

72. Já quando à alegada responsabilidade por falhas no registo automóvel (que vimos nem se verificarem em relação a todas as viaturas) ainda assim se dirá que é pacífico para a doutrina e para a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que o registo não é condição de validade dos negócios a ele sujeitos ou subjacentes. Dele não depende a transmissão da propriedade e não pertence ao transmitente o ónus de promover o registo, pelo que nenhuma sanção lhe pode ser imposta pelo não cumprimento dessa obrigação por parte do adquirente (este sim obrigado a promover o registo).⁵

V – CUSTAS DO PROCESSO

⁵ Neste sentido, vd, entre outros, os seguintes Acórdãos do STJ: Ac. STJ de 31.05.1966, in Proc. nº 060727 (Relator: Conselheiro Lopes Cardoso), decisão especificamente referente ao registo automóvel; Ac. STJ de 5.05.2005 (Relator: Conselheiro Araújo Barros) e Ac. STJ de 14.11.2013, in Proc. nº 74/07.3TCGMR.G1.S1(Relator: Conselheiro Serra Baptista) exímios na afirmação do predomínio do princípio da substancia sobre a forma, valendo a prova, por qualquer meio idóneo, de quem é substantivamente titular do direito de propriedade, a qual faz ilidir a presunção do registo.

- 73.** A Requerida, na sua resposta vem suscitar a questão da responsabilidade pelo pagamento das custas na eventualidade do Tribunal vir a considerar o pedido arbitral procedente, pretendendo nesse caso que seja aplicado o disposto no artigo 527º, nº1 do novo Código de Processo Civil, ex vi artigo 29º, nº1 alínea e) do RJAT.
- 74.** Porém, não lhe assiste razão, porquanto a requerida teve oportunidade de revogar os atos tributários ilegais, desde logo em sede de reclamação graciosa e não o fez. A mesma possibilidade teve quando foi notificada da apresentação do presente pedido arbitral, mas também não o exerceu. Logo, o processo só prosseguiu porque a AT assim entendeu. Os argumentos que invoca nesta matéria são totalmente improcedentes.
- 75.** Acresce que, em matéria de fixação de custas devidas pelo processo arbitral aplicam-se as regras especialmente previstas no RJAT e no respetivo Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), sendo de recorrer, eventualmente, à aplicação das regras de direito subsidiário, se e quando existir algum caso omissos que o justifique. Resulta do artigo 29º, nº1, alínea e), do RJAT, a possibilidade de aplicação subsidiária do CPC ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos. Não se vislumbra a existência de um caso omissos a resolver, nos presentes autos, quanto à determinação das custas do processo que justifique a aplicação do princípio contido no artigo 527º, nº1 do CPC.
- 76.** Não se afigura existirem outras questões relevantes suscitadas pelas partes.

VI - DECISÃO

Em consequência de todo o supra exposto, resulta que todas liquidações impugnadas são ilegais, padecem do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que, devem ser objeto de anulação.

Em face do exposto, decide-se julgar totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade das quinze liquidações de imposto impugnadas nos presentes autos, supra identificadas, com referência às quatro viaturas igualmente identificadas nos autos, relativos aos anos de 2009 a 2012, no valor total de **€1.367,82**, com todas as consequências legais.

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto nos artigos 305º, nº 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €1.367,82.

CUSTAS: Nos termos do disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em €306,00, a cargo da Requerida Autoridade Tributária.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 15 de Julho de 2015

O Árbitro singular,

(Maria do Rosário Anjos)