

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 262/2014-T**

**Tema: IUC – Incidência subjetiva**

## DECISÃO

### I – Relatório

**1.1.** A..., Lda., NIPC ..., com sede no ..., (doravante designada por «requerente»), tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa interposta de liquidações de IUC e correspondentes juros compensatórios e de mora de veículo, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, apresentou, em 14/3/2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante somente designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista que seja declarada a "ilegalidade das liquidações e correspondentes juros compensatórios e de mora do veículo de categoria C, com a matrícula ...-... do ano de 1991, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, no valor global de €3.984,86, que se consubstanciam nas liquidações oficiosas n.º ..., ..., ... e ...".

**1.2.** Em 20/5/2014 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

**1.3.** Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos do referido artigo. A AT apresentou a sua resposta em 24/6/2014, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido da requerente.

**1.4.** Por despacho de 14/7/2014, o Tribunal considerou, nos termos do art. 16.º, al. c), do RJAT, ser dispensável a reunião do art. 18.º do RJAT e que o processo estava pronto para

decisão. As partes foram notificadas desta intenção, tendo em vista pronunciarem, no prazo estabelecido, se assim o entendessem. Não o fizeram.

**1.5.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

## **II – Fundamentação: A Matéria de Facto**

**2.1.** Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** "jamais se poderá onerar «alguém» pelo pagamento de IUC em anos posteriores à venda de um veículo que era da sua propriedade e estava devidamente registado em seu nome"; **b)** "a Administração Fiscal só deverá imputar a sujeição passiva do IUC aos efectivos proprietários do veículo"; **c)** "o registo tem efeitos meramente enunciativos"; **d)** "no ano de 2009, o sujeito passivo não era proprietário do veículo automóvel com a matrícula ...-...-, desde 25 de Janeiro de 2009 "; **e)** "o sujeito passivo, ao lograr prova da transferência da propriedade do referido veículo automóvel no dia 25 de Janeiro de 2009, afastou [a] presunção proveniente do registo, demonstrando inequivocamente que não é o responsável pelo pagamento do IUC do anos de 2009 e seguintes."

**2.2.** Conclui a requerente que: **a)** "o contribuinte não é sujeito passivo deste imposto, não incidindo sobre si qualquer incidência subjectiva, quer nos termos do art. 3.º, quer nos termos do art. 6.º do CIUC"; **b)** "o pedido da Requerente [deve ser] julgado procedente e anuladas as liquidações dos impostos e dos juros acima mencionados."

**2.3.** Por seu lado, a AT vem alegar, na contestação: **a)** que "entender que o legislador consagrou [no art. 3.º do CIUC] uma presunção [...] seria inequivocamente uma interpretação *contra legem*"; **b)** que "o elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pelo Requerente é intolerável, não encontrando [...] qualquer apoio na lei"; **c)** que, "à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código

do IUC, a interpretação propugnada pelo Requerente no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o proprietário efectivo, independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade é manifestamente errada" face à "própria ratio do regime consagrado no Código do IUC"; **d)** que "os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC e do artigo 6.º do mesmo código, era o Requerente, na qualidade de proprietário, o sujeito passivo do IUC, tal como atesta a Informação relativa ao histórico da propriedade dos veículos em causa"; **e)** que "a interpretação veiculada pelo Requerente se mostra contrária à Constituição".

Em síntese, a AT sustenta "a conformidade legal dos actos objecto do presente pedido, falecendo, conseqüentemente, as pretensões formuladas pelo Requerente." Conclui, por último, que "deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido."

#### **2.4. Consideram-se provados os seguintes factos:**

**i)** A ora requerente actua no mercado de exploração florestal, possuindo veículos que são sujeitos ao pagamento do IUC.

**ii)** As liquidações ora em causa, no montante global de €3984,86, dizem respeito ao pagamento de IUC relativo aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, de veículo de categoria C, com a matrícula ...-... (do ano de 1991).

**iii)** A viatura acima mencionada foi vendida em 25/1/2009 pelo preço de €4000,00 (a que acresceu IVA no montante de €800,00), à sociedade "B..., Lda.", com sede na Rua ..., em Vagos, conforme se pode constatar pela leitura dos docs. 1 e 2 junto aos autos (por lapso, consta do doc. 2 a data de 25/1/2010).

**iv)** Em momento anterior à data do imposto (de 2009 e anos seguintes), a viatura em causa foi objecto de venda a terceiros, não sendo, assim, propriedade da requerente, conforme

se pode observar pela leitura do doc. 1 acima referido. A venda encontra-se suportada pela respectiva factura de venda (factura n.º 175), a qual se encontra devidamente identificada.

v) A ora requerente interpôs reclamação graciosa a 21/1/2014, a qual foi indeferida por despacho do Chefe de Finanças datado de 7/3/2014 (vd. doc. apenso aos autos).

**2.5.** Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **III – Fundamentação: A Matéria de Direito**

No presente caso, são três as questões de direito controvertidas: **1)** saber se, como alega a AT, "entender que o legislador consagrou [no art. 3.º do CIUC] uma presunção [...] seria [...] uma interpretação *contra legem*"; **2)** saber se, como alega a AT, a interpretação da ora requerente não atende ao "elemento sistemático de interpretação da lei", e se vai contra a "interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código do IUC "; **3)** saber se houve "interpretação desconforme à Constituição".

Vejamos, então.

**1) e 2)** As duas primeiras questões de direito confluem na direcção da interpretação do art. 3.º do CIUC, pelo que se mostra necessário: **a)** saber se a norma de incidência subjectiva, constante do referido art. 3.º, estabelece ou não uma presunção; **b)** saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal desconsidera o *elemento sistemático* e o *elemento teleológico*; **c)** saber - admitindo que a presunção existe (e que a mesma é *iuris tantum*) - se foi feita a ilisão da mesma.

**a)** O art. 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, tem a seguinte redacção, que aqui se reproduz:

"Artigo 3.º – *Incidência Subjectiva*

- 1 - *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.*
- 2 - *São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação".*

A interpretação do texto legal citado é, naturalmente, imprescindível para a resolução do caso em análise. Nessa medida, afigura-se necessário recorrer ao art. 11.º, n.º 1, da LGT, e, por remissão deste, ao art. 9.º do Código Civil (CC).

Ora, nos termos do referido art. 9.º do CC, a interpretação parte da letra da lei e visa, através dela, reconstituir o "pensamento legislativo". O mesmo é dizer (independentemente da querela *objectivismo-subjectivismo*) que a *análise literal* é a base da tarefa interpretativa e os elementos sistemático, histórico ou teleológico são guias de orientação da referida tarefa.

A *apreensão literal* do texto legal em causa não gera - ainda que seja muito discutível a separação desta relativamente ao apuramento, mesmo que mínimo, do respectivo *sentido* - a noção de que a expressão "considerando-se como tais" significa algo diverso de "presumindo-se como tais". De facto, muito dificilmente encontraríamos autores que, numa tarefa de *pré-compreensão* do referido texto legal, repelissem, "instintivamente", a identidade entre as duas expressões.

Confirmando a indistinção (tanto *literal* como de *sentido*) das palavras "considerando" e "presumindo" (presunção), vejam-se, por ex., os seguintes artigos do Código Civil: 314.º, 369.º, n.º 2, 374.º, n.º 1, 376.º, n.º 2, e 1629.º. E, com especial interesse, o caso da expressão "considera-se", constante do art. 21.º, n.º 2, do CIRC. Como assinalam Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, a respeito desse artigo do CIRC: "*para além de esta norma evidenciar que o que está em causa em sede de tributação de mais valias é apurar o valor real (o de mercado), a limitação ao apuramento do valor real derivada das*

*regras de determinação do valor tributável previstas no CIS não poder deixar de ser considerada como uma presunção em matéria de incidência, cuja ilisão é permitida pelo artigo 73.º da LGT" (Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.ª ed., 2012, pp. 651-2).*

b) Estes são apenas alguns exemplos que permitem concluir que é precisamente por razões relacionadas com a "unidade do sistema jurídico" (o *elemento sistemático*) que não se poderá afirmar que só quando se usa o verbo "presumir" é que se está perante uma presunção, dado que o uso de outros termos ou expressões (literalmente similares) também podem servir de base a presunções. E, de entre estas, as expressões "considera-se como" ou "considerando-se como" assumem, como se viu, destaque.

Se a análise literal é apenas a *base da tarefa*, afigura-se, naturalmente, imprescindível a avaliação do texto à luz dos demais *elementos* (ou *subelementos* do denominado *elemento lógico*). Com efeito, a AT alega, também, que a interpretação da requerente "ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC".

Justifica-se, portanto, averiguar se a interpretação que considere a existência de uma presunção no art. 3.º do CIUC colide com o *elemento teleológico*, i.e., com as *finalidades* (ou com a *relevância sociológica*) do que se pretendia com a regra em causa. Ora, tais *finalidades* estão claramente identificadas no início do CIUC: "*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*" (vd. art. 1.º do CIUC).

O que se pode inferir deste artigo 1.º? Pode inferir-se que a estreita ligação do IUC ao *princípio da equivalência* (ou *princípio do benefício*) não permite a associação exclusiva dos "contribuintes" aí referidos à figura dos *proprietários* mas antes à figura dos *utilizadores* (ou dos *proprietários económicos*). Como bem se assinalou na DA n.º 73/2013-T: "na verdade, a *ratio legis* do imposto [IUC] antes aponta no sentido de serem tributados os utilizadores dos

veículos, o «proprietário económico» no dizer de Diogo Leite de Campos, os efectivos proprietários ou os locatários financeiros, pois são estes que têm o potencial poluidor causador dos custos ambientais à comunidade."

Com efeito, se a referida *ratio legis* fosse outra, como compreender, p. ex., a obrigação (por parte das entidades que procedam à locação de veículos) - e para efeitos do disposto no art. 3.º do CIUC e no art. 3.º, n.º 1, da Lei n.º 22-A/2007, de 29/6 - de fornecimento à DGI dos dados respeitantes à identificação fiscal dos *utilizadores* dos referidos veículos (vd. art. 19.º)? Será que onde se lê "*utilizadores*", devia antes ler-se, desconsiderando o *elemento sistemático*, "*proprietários com registo em seu nome*"...?

c) Do exposto retira-se a conclusão de que limitar os sujeitos passivos deste imposto apenas aos *proprietários* dos veículos em nome dos quais os mesmos se encontrem registados - ignorando as situações em que estes já não coincidam com os *reais proprietários* ou os *reais utilizadores* dos mesmos -, constitui restrição que, à luz dos *fins* do IUC, não encontra base de sustentação. E, ainda que se invoque o art. 6.º do CIUC, como o faz a AT, para alegar "que só as situações jurídicas objecto de registo [...] geram o nascimento da obrigação de imposto", é necessário ter presente que tal registo gera apenas uma presunção ilidível, i.e., uma presunção que pode ser afastada mediante prova em contrário (prova de que o registo já não traduz, no momento da obrigação de imposto, a *verdade material* que lhe teria dado origem).

Seria, aliás, injustificada a imposição de uma espécie de presunção inilidível, uma vez que, sem uma razão aparente, estar-se-ia a impor uma (reconhecidamente discutível) *verdade formal* em detrimento do que realmente podia e teria ficado provado; e, por outro lado, a afastar o dever da AT de cumprimento do princípio do inquisitório estabelecido no art. 58.º da LGT, i.e., o dever de realização das diligências necessárias para uma correcta determinação da realidade factual sobre a qual deve assentar a sua decisão (o que significa, no presente caso, a determinação do proprietário actual e efectivo do veículo).

Acresce que, se não se permitisse ao vendedor a ilisão da presunção constante do art. 3.º do CIUC, estar-se-ia a beneficiar, sem uma razão plausível, os adquirentes que, na posse de formulários de contratos de aquisição correctamente preenchidos e assinados, e usufruindo das vantagens associadas à sua condição de proprietários, se tentassem eximir, por via de um "formalismo registral", ao pagamento de portagens ou coimas.

A este propósito, convém notar, também, que o registo de veículos não tem eficácia constitutiva, funcionando, como antes se disse, como uma presunção ilidível de que o detentor do registo é, efectivamente, o proprietário do veículo. Neste sentido, vd., v.g., o Ac. do STJ de 19/2/2004, proc. 03B4639: *"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 (art.s 1.º, n.º 1 e 7.º, do CRP84 e 350.º, n.º 2, do C.Civil) bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constantes."*

No mesmo sentido, referiu, a este respeito, a DA n.º 14/2013-T, em termos que aqui se acompanham: *"a função essencial do registo automóvel é dar publicidade à situação jurídica dos veículos não surtindo o registo eficácia constitutiva, funcionando (apenas) como mera presunção ilidível da existência do direito, bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constante. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito pode ser ilidida por prova em contrário. Não preenchendo a AT os requisitos da noção de terceiro para efeitos de registo [circunstância que poderia impedir a eficácia plena dos contratos de compra e venda celebrados], não pode prevalecer-se da ausência de actualização do registo do direito de propriedade para pôr em causa a eficácia plena do contrato de compra e venda e para exigir ao vendedor (anterior proprietário) o pagamento do IUC devido pelo comprador (novo proprietário) desde que a presunção da respectiva titularidade seja ilidida através de prova bastante da venda."*

Ora, no caso aqui em análise, verifica-se que a ilisão da presunção (por via de "prova bastante" da venda) foi realizada (vd. factura n.º 175 junta aos autos). Com efeito, apesar do que a AT alega nos pontos 66.º a 75.º da sua resposta, o Tribunal não vê razão para questionar



a factura apresentada pela requerente, sendo a mesma claramente demonstrativa de que a requerente não era, à data do imposto, a proprietária do veículo.

No mesmo sentido, ver a DA n.º 27/2013-T, datada de 10/9/2013: "*os documentos apresentados, particularmente as cópias das facturas que suportam, desde logo, as vendas [...] [dos] veículos atrás referenciados, [...] corporizam meios de prova com força bastante e adequados para ilidir a presunção fundada no registo, tal como consagrada no n.º 1 do art. 3.º do CIUC, documentos, esses, que gozam, aliás, da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do art. 75.º da LGT.*"

**3)** Conclui-se, em face do que foi acima exposto [v. **1**) e **2**)], não existir "interpretação desconforme à Constituição", ao contrário do que é alegado pela requerida nos pontos 56.º a 65.º da sua resposta.

\*\*\*

#### **IV – Decisão**

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação impugnados e o reembolso das importâncias indevidamente pagas.

Fixa-se o valor do processo em €3984,86 (três mil novecentos e oitenta e quatro euros e oitenta e seis cêntimos), nos termos do art. 32.º do CPTA e do art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).



---

Custas a cargo da requerida, no montante de €612,00 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, dado que o presente pedido foi julgado procedente, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 30 de Julho de 2014.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

\*\*\*

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto  
no art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*