

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 4/2015 - T

Tema: IUC – incidência subjetiva

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

A - PARTES

A sociedade A... - ..., LDA, pessoa colectiva nº ..., com sede na ..., Edifício ..., Piso ..., Paço de Arcos - ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu, entre outras, à Direcção-Geral dos Impostos) a seguir designada por “Requerida” ou “AT”.

B - PEDIDO

1 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 02 de Janeiro de 2015 e notificado à AT em 15 de Janeiro de 2015.

2 - A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o signatário, em 27-02-2015, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa como árbitro de Tribunal Arbitral Singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

3 - As Partes foram, em 27-02-2015, devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 11.º e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

4 - Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 16-03-2015.

5 - No dia 07 de Setembro de 2015, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do art.º 16.º, alínea c) do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), considerou dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do referido diploma, tendo em conta, quer a circunstância do objecto do litígio respeitar fundamentalmente a matéria de direito, quer a inexistência de excepções a apreciar e a decidir, quer os despachos a este propósito exarados no SGP, bem como a vontade das partes em dispensar a dita reunião.

6 - A ora Requerente pretende que o presente Tribunal Arbitral:

- a)** - Declare a ilegalidade e a consequente anulação dos actos de liquidação relativos ao imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), inscritos nas notificações de liquidação referenciadas no processo, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 e respeitantes aos veículos identificados nos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;
- b)** - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de uma indemnização pela prestação de indevida garantia, prestada para efeitos da suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para a cobrança coerciva do montante associado aos referidos actos de liquidação.

C - CAUSA DE PEDIR

7 - A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

8 - Que é uma sociedade comercial, cuja actividade se inscreve no aluguer de veículos automóveis, sendo que, no termo desses contratos de aluguer, procede diversas vezes à venda dos veículos aos seus clientes.

9 - Que foi notificada para exercer o direito de audição prévia, relativamente às liquidações de IUC e dos juros compensatórios que lhe estão associados, tal como identificadas nos autos, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitantes aos veículos constantes do processo, tendo, posteriormente, sido notificada dessas liquidações, no valor de € 40.025,75.

10 - Que contra esses actos de liquidação deduziu oportunamente reclamações gratuitas, tendo, para evitar futuras execuções fiscais, procedido à prestação de garantias para efeitos da suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para a cobrança coerciva do montante associado às referidas liquidações, tendo incorrido em custos com a prestação de tais garantias.

11 - Que foi notificada das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas, que convolaram em definitivo os projectos de decisão de que já tinha sido notificada, com o fundamento de que *os veículos em causa no processo, na data em que e ocorreu a exigibilidade do imposto, estavam registados em nome da Requerente, sendo, por isso, forçoso concluir ser essa entidade o sujeito passivo do imposto.*

12 - Que, quando deduziu as mencionadas reclamações gratuitas e, também, no quadro das correspondentes audições prévias, procedeu à demonstração de que a transmissão, para terceiros, dos veículos usados ocorreu em momentos anteriores às datas da obrigação fiscal, como resulta, quer das facturas de venda desses veículos, quer da venda dos salvados, cujas cópias, então, juntou, e que agora integram os autos.

13 - Que o art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal, no sentido de que aqueles que constam no registo automóvel como proprietários serão, em princípio e presumivelmente, os actuais proprietários dos veículos

14 - Que a *ratio legis* do CIUC aponta no sentido de que as preocupações de ordem ambiental, consubstanciadas no princípio da equivalência, visam tributar os reais proprietários e utilizadores dos veículos.

15 - Que se o contribuinte demonstrar que não é o proprietário do veículo, independentemente do registo, os serviços da administração tributária devem relevar a

situação real que lhes chega ao seu conhecimento, sob pena de desvirtuarem as finalidades do imposto.

16 - Que, da conjugação do disposto no art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e no art.º 7.º do Código do Registo Predial, conclui-se que a função do registo é a de dar publicidade à situação dos veículos, não tendo tal registo natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, não constituindo condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador.

17 - Que o disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção *juris tantum* ou ilidível, permitindo, assim, que a pessoa que no registo está inscrita como proprietário do veículo possa apresentar elementos de prova destinados a demonstrar que tal propriedade está inscrita na esfera jurídica de outra pessoa.

18 - Que os documentos juntos, destinados a ilidir a referida presunção - facturas de venda dos veículos e comunicações das seguradoras relativamente aos veículos declarados como *Perda Total* - gozam da presunção de veracidade prevista no art.º 75.º da LGT.

19 - Que, a partir do momento em que ocorreram as comunicações das seguradoras sobre a *Perda Total* dos veículos, a responsabilidade pelo cancelamento das matrículas passou a recair sobre essas seguradoras.

20 - Que, nunca foi proprietária do veículo com a matrícula ...-...-..., não lhe podendo, consequentemente, ser exigido o pagamento do correspondente IUC.

21 - Que todos os veículos referenciados no pedido de pronúncia arbitral foram vendidos a terceiros, quer como veículos usados, como resulta das facturas de venda juntas aos autos, quer enquanto veículos declarados como *Perda Total*, em datas anteriores aos factos geradores do imposto nos anos de 2009 a 2012.

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

22 - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou a sua Resposta, em 24-04-2015, na qual entende que as alegações da Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais, aplicáveis ao caso, notoriamente errada, na medida em que, desde logo,

23 - Traduzem um entendimento que incorre, não só numa *leitura enviesada da letra da lei*, mas também numa 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, decorrendo ainda de uma interpretação que *ignora a ratio do regime* consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. (Cfr. art.º 7.º da Resposta)

24 - Refere que o legislador tributário ao estabelecer, no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí mencionadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados. (Cfr. art.º 11.º da Resposta)

25 - Salaria que o legislador não usou a expressão “*presume-se*” como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”. (Cfr. art.º 12.º da Resposta)

26 - Considera que a redacção do art.º 3.º do CIUC corresponde a uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, pelo que entender que aí se consagra uma presunção seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*. (Cfr. art.ºs 21.º e 23.º da Resposta)

27 - Refere que o mencionado entendimento *já foi adoptado pela Jurisprudência dos nossos tribunais*, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo n.º 210/13.OBEPNF. (Cfr. art.ºs 24.º e 25.º da Resposta)

28 - Sobre o *elemento sistemático de interpretação*, considera que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio legal. (Cfr. art.º 34.º da Resposta)

29 - Sobre a ignorância da “*ratio*” do regime, a AT considera que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrada em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente, no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o *proprietário efetivo independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade*, é manifestamente errada, na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no

CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel. (Cfr. art.ºs 57.º e 58.º da Resposta)

30 - Acrescenta que o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. (Cfr. art.º 60.º da Resposta)

31 - Neste sentido, refere ser este o entendimento inscrito, nomeadamente, na recomendação n.º 6-B/2012 de 22-06-2012, do Senhor Provedor de Justiça dirigida ao Secretário de Estado das Obras Públicas, dos Transportes e das Comunicações.

32 - A interpretação veiculada pela Requerente mostra-se, também, para além do que já foi referido, desconforme com a Constituição, na medida em que tal interpretação se traduz na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade. (Cfr. art.º 112.º da Resposta)

33 - Acrescenta que as facturas enquanto documentos unilateralmente emitidos pela Requerente não constituem, claramente, prova suficiente para “*abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no art.º 3.º do CIUC*”, referindo também que o veículo com a matrícula ...-...-... está registado em nome da Requerente.

34 - Refere, também, que a Requerente não juntou cópias do modelo oficial para registo da propriedade automóvel, o que devia ter feito.

35 - Por fim, refere não ter sido a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a Requerente, devendo, conseqüentemente, ser a Requerente condenada nas custas arbitrais “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”.

36 - Considera, a terminar, que, face a toda a argumentação exposta, os actos tributários em crise são válidos e legais, devendo o pedido de pronúncia arbitral subjacente ao presente processo ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido.

E - QUESTÕES DECIDENDAS

37 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

38 - Face ao exposto, relativamente às posições das Partes e aos argumentos apresentados, as questões que, no essencial, importa apreciar são as de saber:

- a) Se o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar o pedido de indemnização pelos custos associados à prestação das garantias bancárias.
- b) Se a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.
- c) Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, particularmente para efeitos da incidência subjectiva deste imposto.
- d) Se, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, o veículo já tiver sido anteriormente alienado, embora o direito de propriedade deste continue registado em nome do seu anterior proprietário, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, sujeito passivo do IUC é o anterior proprietário ou o novo proprietário.

F - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

39 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

40 - As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

41 - O processo não enferma de vícios que o invalidem.

42 - Tendo em conta o processo administrativo tributário, cuja cópia foi junta aos autos pela AT, e a prova documental integrante do processo, cumpre agora apresentar a matéria

factual relevante para a compreensão da decisão, tal como se fixa nos termos abaixo mencionados, importando, porém, antes de mais, conhecer da competência do tribunal relativamente ao pedido de indemnização pelos custos associados à prestação das garantias bancárias.

G - DO PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO PELOS CUSTOS ASSOCIADOS ÀS GARANTIAS BANCÁRIAS PRESTADAS

43 - Tendo em conta, por um lado, o disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e considerando, por outro, o disposto nos artigos 97.º, 577.º e 578.º do CPC, aqui aplicáveis por força, respectivamente, das alíneas c) e e) do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT, importa conhecer, em primeiro lugar, a questão relacionada com o pedido de indemnização pelos custos associados à prestação das garantias bancárias, na medida em que o mesmo suscita a questão de saber se o tribunal arbitral tem competência para o efeito, uma vez que, face ao disposto na aludida norma do CPTA, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

44 - A Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, para além de pedir que seja declarada a ilegalidade e a consequente anulação dos actos de liquidação relativos ao imposto Único de Circulação, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 e respeitantes aos veículos identificados nos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos, formula, também, um pedido de indemnização pelos custos associados à prestação das garantias bancárias, tendo em vista a suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para a cobrança coerciva do montante associado às referidas liquidações.

45 - A indemnização requerida, decorrente dos custos resultantes das garantias bancárias, prestadas para efeitos da suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para a cobrança coerciva do montante associado às liquidações já, atrás, referenciadas, embora, com remota e indirecta origem nos actos de liquidação referenciados, não corresponde, todavia, a um conflito emergente de uma relação tributária *tout court*, sendo, de resto, manifestamente, posterior aos aludidos actos tributários.

46 - É sabido que a relação jurídico-tributária, como, nomeadamente, decorre do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º da LGT e do art.º 30.º deste mesmo diploma, implica, para além

dos sujeitos activo e passivo dessa relação, que o seu objecto respeite à liquidação e cobrança dos impostos.

47 - O âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários comporta, justamente, as pretensões que se inscrevem na aludida relação jurídico-tributária. Estabelece, com efeito, o n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que a competência dos referidos tribunais compreende: *a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*, o que evidencia e corresponde aos conflitos em que os tribunais tributários estão focados, não tendo, assim, competências para efeitos de apreciação do aludido pedido de indemnização.

48 - O que a lei manifestamente privilegiou, relativamente às competências dos tribunais arbitrais em matéria tributária, foi o julgamento de causas que nos tribunais administrativos e fiscais revestem a forma processual de impugnação judicial, em conformidade com o disposto na alínea a) do art.º 101.º da LGT e nas alíneas a) a f) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, cabendo notar que, mesmo neste domínio, há limitações, como resulta, designadamente, do disposto no art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

49 - A este propósito, cabe notar o entendimento de Jorge Lopes de Sousa, *in* Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, integrado no Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, Março, 2013, pp. 105/106, quando refere que “*Assim, quanto ao âmbito das matérias cujo conhecimento pode ser submetido à apreciação dos tribunais arbitrais, o RJAT ficou aquém da autorização legislativa em que se baseou, concedida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indica que o processo arbitral tributário devia constituir um meio processual alternativo não só ao processo de impugnação judicial, mas também à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária [...]*”.

50 - Assim, o pedido da mencionada indemnização pelos custos associados à prestação das garantias bancárias, para efeitos da suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para a cobrança coerciva do montante associado às liquidações referenciadas nos autos,

terá de ser deduzido autonomamente, com enquadramento noutras normas, que não as de direito tributário.

51 - Nestas circunstâncias, não se vislumbra competência a este Tribunal Arbitral para conhecer, *ratione materiae*, do mencionado pedido de indemnização.

II - FUNDAMENTAÇÃO

H - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

52 - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

53 - A Requerente é uma sociedade comercial, cuja actividade se inscreve no aluguer de veículos automóveis, sendo que, no termo desses contratos de aluguer, procede diversas vezes à venda dos veículos aos seus clientes.

54 - A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia, relativamente às liquidações de IUC e dos juros compensatórios que lhe estão associados, tal como identificadas nos autos, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitantes aos veículos constantes do processo, tendo, posteriormente, sido notificada dessas liquidações, no valor de € 40.025,75.

55 - A Requerente, contra as referidas liquidações deduziu, oportunamente, reclamações gratuitas, cuja identificação consta dos autos, tendo, para evitar futuras execuções fiscais, procedido à prestação de garantias para efeitos da suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para a cobrança coerciva do montante associado às referidas liquidações, tendo incorrido em custos com a prestação de tais garantias.

56 - A Requerente foi notificada das decisões do indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas, que convolaram em definitivo os projectos de decisão de que já tinha sido notificada, com o fundamento de que *os veículos em causa no processo, na data em que e ocorreu a exigibilidade do imposto, estavam registados em nome da Requerente, sendo, por isso, forçoso concluir ser essa entidade o sujeito passivo do imposto.*

57 - A Requerente, quando deduziu as mencionadas reclamações gratuitas e, também, no quadro das correspondentes audições prévias, tendo em vista ilidir a presunção que entende

estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, procedeu à demonstração de que a transmissão, para terceiros, quer dos veículos usados, quer dos veículos considerados como *Perda Total*, ocorreu em momentos anteriores às datas da obrigação fiscal, como resulta, quer das facturas de venda desses veículos, quer da documentação emitida pelas Companhias Seguradoras, cujas cópias, então, juntou, e que agora integram os autos.

58 - Os veículos referenciados no pedido de pronúncia arbitral foram, uns, vendidos enquanto veículos declarados como *Perda Total*, outros, alegadamente vendidos como usados, em datas anteriores aos factos geradores do imposto nos anos de 2009 a 2012.

59 - Nas datas relativas aos factos geradores do imposto e à sua exigibilidade, a que se reportam as liquidações de IUC em causa no presente processo, a propriedade de alguns dos veículos em questão pertencia a outras pessoas, que não à Requerente, tal como identificadas nos autos.

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

60 - Os factos dados como provados estão baseados nos documentos mencionados, relativamente a cada um deles, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada.

FACTOS NÃO PROVADOS

61 - Em matéria de facto, com relevância para a decisão, o presente tribunal considera como não provada a venda, antes da exigibilidade do imposto, dos veículos com as matrículas ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-... e ...-...-...

I - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

62 - A matéria de facto está fixada, importando agora proceder à sua subsunção jurídica e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decididas enunciadas no n.º 38.

63 - A questão que, face ao exposto, sobra como essencial, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT traduz-se em saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece ou não uma presunção ilidível.

64 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente o art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível, permitindo que as pessoas inscritas no registo como proprietárias dos veículos possam apresentar elementos de prova destinados a demonstrar que tal propriedade está inserida na esfera jurídica de outras pessoas.

65 - A Requerida, por seu lado, considera que a interpretação defendida pela Requerente é manifestamente errada, na medida em que é a própria ratio do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel.

J - INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJECTIVA CONSTANTE DO N.º 1 DO ARTIGO 3.º DO CIUC

66 - Sobre esta questão, ou seja, a de saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, consagra uma presunção, deve notar-se que a jurisprudência firmada no CAAD aponta no sentido de que a dita norma consagra uma presunção legal. Com efeito, desde as primeiras Decisões, proferidas sobre esta matéria, no ano de 2013, entre as quais se podem, nomeadamente, referir as proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T e 27/2013-T, até às mais recentes de que se pode indicar a Decisão proferida no âmbito do Processo n.º 69/2015-T, passando por inúmeras Decisões proferidas no ano de 2014, de que se mencionam, a título de mero exemplo, as Decisões proferidas nos Processos n.ºs 34/2014-T, 120/2014-T e 456/2014 - T, todas apontam para o entendimento de que o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

A este propósito, deve ainda considerar-se o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, que secunda a referida jurisprudência, quando nele vem expressamente referido que o art.º 3.º, n.º 1 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.º 73.º da LGT*”.

Trata-se de um entendimento em que, de todo, nos louvamos e que se dá, sem mais, como válido e aplicável no presente caso, não se considerando, por conseguinte, necessário outros desenvolvimentos, face à abundante fundamentação vertida nas mencionadas decisões e no referido Acórdão.

67 - Sendo este o entendimento que, relativamente ao art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, de todo, se perfilha, importa ainda, todavia, assinalar a falta de razão que, a nosso ver, assiste à Requerida, quando alega que a interpretação segundo a qual está consagrada uma presunção legal ilidível no art.º 3.º do CIUC viola os princípios constitucionais da *confiança e da segurança jurídica*, da *eficiência* do sistema tributário e da *proporcionalidade*.

Vejamos,

- Sobre o princípio da proporcionalidade cabe, antes de mais, salientar que o mesmo, na medida em que é materialmente inerente ao regime dos direitos liberdades e garantias, inscrevendo-se na sua defesa, visa, no essencial, disciplinar a actuação da Administração Pública em ordem a que a sua actividade no relacionamento com os particulares seja pautado pela escolha das medidas mais equilibradamente adequadas à prossecução do interesse público.

Como ensina o Prof. Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol II, Almedina, 2002, pp. 127/128 e segs, o “princípio da proporcionalidade constitui uma manifestação constitutiva do princípio do Estado de Direito”, estando “[...] fortemente ancorada a ideia de que, num Estado de Direito democrático, as medidas dos poderes públicos não devem exceder o estritamente necessário para a realização do interesse público”.

O princípio da proporcionalidade, acrescenta o referido Professor, *ibidem*, p.129, significa que “[...] a limitação de bens ou interesses privados por actos dos poderes públicos deve ser adequada e necessária aos fins concretos que tais actos prosseguem, bem como tolerável quando confrontada com aqueles fins”.

A propósito do princípio da proporcionalidade cabe, também, notar, o que nos dizem J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *in* CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, ANOTADA, VOLUME I, 4.^a Edição, 2007, Coimbra Editora, pp. 392/393, quando consideram que o referido princípio é desdobrável em três subprincípios, quais sejam: “[...] a) *princípio da adequação* (também designado por princípio da idoneidade); b) *princípio da exigibilidade* (também chamado princípio da necessidade ou da indispensabilidade); c) *princípio da proporcionalidade em sentido restrito*, que significa que os meios legais restritivos e os fins obtidos devem situar-se numa “justa medida”, impedindo-se a adopção de medidas legais restritas desproporcionadas, excessivas, em relação aos fins obtidos [...]”.

Os referidos subprincípios têm, todos eles, um denominador comum, qual seja o do justo equilíbrio e permanente coerência entre as finalidades da lei e os meios adoptados para atingir tais finalidades, o que, na circunstância e tentando a transposição do dito princípio para o caso dos autos, implicará responder à questão de saber qual a interpretação mais adequada do n.º 1 do art.º 3.º, tendo em vista a prossecução dos fins legais previstos no art.º 1.º do CIUC, ou seja, a oneração fiscal dos proprietários dos veículos automóveis na medida do custo ambiental e viário que provoquem.

O princípio da proporcionalidade tem, assim, no caso, ínsita a necessidade de se procurar alcançar o necessário equilíbrio entre o sentido legalmente atribuído ao princípio da equivalência, enquanto princípio estruturante e unificador do sistema do IUC e o sentido que deve ser dado aos *proprietários dos veículos*, a que alude o n.º 1 do at.º 3.º do CIUC, sendo que o referido princípio da equivalência, tal como vem exarado na exposição de motivos da Proposta de Lei N.º 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei n.º 22-A/2007 de 29/06, postula que o IUC “[...] 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”.

O mencionado princípio da equivalência, que informa e enforma o CIUC, está, desde logo, referenciado no art.º 1.º do referido Código, onde se dispõe que “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”. (sublinhado nosso) Tal princípio tem, claramente, subjacente o princípio do poluidor - pagador, e concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar.

Dir-se-á, aliás, que o entendimento de que o referido n.º 1 do at.º 3.º do CIUC estabelece uma presunção legal ilidível corresponde à única e adequada interpretação que coerentemente se compagina com o dito princípio da equivalência, e que se mostra em linha com o princípio da proporcionalidade.

A interpretação que entende estar consagrada uma presunção legal ilidível no n.º 1, do art.º 3.º do CIUC é, pois, a única que permite assegurar a prossecução dos fins visados pela lei - onerar os proprietários dos veículos automóveis na medida do custo ambiental e viário que provocam, - tal como estatuído no art.º 1.º do CIUC, o que significa que os sujeitos passivos do IUC são, presumivelmente, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, ou seja, os referidos sujeitos passivos são, *em princípio*, e apenas em princípio, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados, não havendo, pois, outra interpretação capaz de alcançar as referidas finalidades legais.

O entendimento contrário, ou seja, o que considera que o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC não consagra uma presunção legal ilidível, entendendo que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, na justa medida em que conduz à imposição de um encargo fiscal a quem, de todo, não polui, nem pode poluir, afastando da sujeição fiscal quem, na realidade, é o causador dos danos ambientais e viários, decorrentes da utilização dos veículos de que são os efectivos proprietários, revela que as finalidades legalmente estabelecidas não seriam, de todo, alcançadas, não se respeitando, assim, o princípio da equivalência que, no quadro do CIUC, tem uma função absolutamente estruturante. Tal entendimento, esse sim, não se mostra, nestas circunstâncias, em sintonia com o princípio da proporcionalidade.

- Quanto à eficiência do sistema tributário, dir-se-á que a eficiência da Administração em geral, ou da AT em particular, em sentido corrente, corresponderá à capacidade/metodologia de trabalho orientada para a optimização do trabalho executado ou dos serviços prestados, o que significa produzir o máximo, em quantidade e qualidade, com o mínimo de custos, nada tendo a ver com a observância de princípios legalmente consagrados e com o respeito pelos direitos dos cidadãos, seja na qualidade de contribuintes ou não.

Em sentido técnico, dir-se-á que o *princípio da eficiência do sistema tributário*, é, comumente tido, no domínio do procedimento tributário, como corolário do princípio da proporcionalidade, o qual como é sabido, impõe uma adequada proporção entre as finalidades legais e os meios escolhidos para alcançar esses fins, ou, como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.^a Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 488, nas anotações ao artigo 55.º da LGT, trata-se de um princípio que obriga “[...] *a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir*”.

Neste quadro, o referido *princípio da eficiência do sistema tributário* significará a capacidade de alcançar os objectivos legalmente fixados em razão dos meios disponíveis, ou melhor, com o mínimo de meios, o que nada terá também a ver com o respeito pelos direitos dos cidadãos, nem com a necessidade de observância dos princípios a que a administração tributária deve subordinar a sua actividade, designadamente o do *inquisitório* e o da *descoberta da verdade material*, não podendo, obviamente, a aplicação do mencionado *princípio da eficiência* ser feita, quer com prejuízo dos direitos dos cidadãos, quer com a não observação das finalidades legais.

- Quanto ao princípio da segurança jurídica e da confiança deve notar-se, antes de mais, que este último princípio, o da confiança, é uma concretização do princípio da boa-fé, o qual, tendo consagração no nosso ordenamento jurídico, desde 1996, veio a ter expressa inscrição constitucional, como consta do n.º 2 do art.º 266.º da CRP, onde se estabelece que “*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e*

devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. (sublinhado nosso)

A propósito da boa-fé cabe notar o que refere o Prof. Freitas do Amaral quando, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol II, Almedina, 2002, pp. 135/136, citando o Prof. V. Fausto de Quadros, nos diz que “[...] a Administração Pública está obrigada a obedecer à *bona fide* nas relações com os particulares. Mais: ela deve mesmo dar, também aí, o exemplo aos particulares da observância da boa fé, em todas as suas manifestações, como núcleo essencial do seu comportamento ético. Sem isso, nunca de poderá afirmar que o Estado (e com ele outras entidades públicas) é *pessoa de bem*”.

Por outro lado, o princípio da confiança é também tido como uma decorrência do princípio da segurança jurídica, indissociável do Estado de Direito, que tendo de garantir um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas jurídicas que lhes forem criadas, é geradora de confiança dos cidadãos na tutela jurídica da Administração Pública.

Assim, face ao que se deixa referido, não parece, salvo o devido respeito, assistir razão à AT, quer porque os princípios em questão visam assegurar que as Entidades Públicas, no uso dos seus poderes públicos, não tomem medidas que excedam o estritamente necessário à realização dos fins públicos, o que não se afigura respeitar à questão central dos autos, quer porque, mesmo que fossem aplicados à dita questão, a interpretação perfilhada pela AT, relativamente ao n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, segundo a qual os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, não se mostra coerente com tais princípios.

- Nestes termos, não se vislumbra que a interpretação atrás feita, pelo tribunal, sobre o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, contenda com as normas e princípios constitucionais em vigor.

L - DA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DO VEÍCULO E DO VALOR DO REGISTO

68 - Antes de mais, deve acrescentar-se, face ao que adiante, explicitamente, se dirá sobre o valor do registo, que os adquirentes dos veículos tornam-se proprietários desses mesmos

veículos por via da celebração dos correspondentes contratos de compra e venda, *com registo ou sem ele*.

69 - São três os artigos do Código Civil que importa ter em conta, a propósito da aquisição da propriedade de um veículo automóvel. São eles, desde logo, o art.º 874.º, que estabelece a noção de contrato de compra e venda, como sendo “[...] *o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço*”; o art.º 879.º, em cuja alínea a) se estatui, como efeitos essenciais do contrato de compra e venda, “*a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito*” e o art.º 408.º, que tem por epígrafe os contratos com eficácia real, e estabelece no seu n.º 1, que “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. (sublinhado nosso)

Estamos, com efeito, no domínio dos contratos com eficácia real, o que significa que a sua celebração provoca a transmissão de direitos reais, no caso, veículos automóveis, determinada por mero efeito do contrato, como decorre expressamente da norma anteriormente mencionada.

70 - A propósito dos referidos contratos com eficácia real, cabe notar os ensinamentos de Pires de Lima e Antunes Varela, quando, em anotações ao art.º 408.º do CC, nos dizem que “*Destes contratos ditos reais (quoad effectum), por terem como efeito imediato a constituição, modificação ou extinção dum direito real (e não apenas as obrigações tendentes a esse resultado) distinguem-se os chamados contratos reais (quoad constitutionem), que exigem a entrega da coisa como elemento da sua formação (cfr. arts. 1129.º, 1142.º e 1185.º)*”.

Estamos, assim, perante contratos em que a propriedade da coisa vendida se transfere, sem mais, do vendedor para o comprador, tendo, como causa, o próprio contrato.

71 - Também da jurisprudência, designadamente do Acórdão do STJ n.º 03B4369 de 19/02/2004, disponível em: www.dgsi.pt, se retira que, face ao disposto no art.º 408.º, n.º 1, do C. Civil, “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. É o caso do contrato de compra e venda de veículo automóvel (art.ºs 874.º e 879.º al. a) do C. Civil), o qual não depende de qualquer formalidade especial, sendo válido mesmo quando celebrado

por forma verbal - conf. Ac do STJ de 3-3-98, in CJSTJ, 1998, ano VI, Tomo I, pág. 117”.
(sublinhado nosso)

72 - Tendo o contrato de compra e venda, face ao que se deixa referido, natureza real, com as mencionadas consequências, há que considerar, também, o valor jurídico do registo automóvel objecto desse contrato, na medida em que a transação do referido bem está sujeita a registo público.

73 - Estabelece, com efeito, o n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, relativo ao registo de veículos automóveis, que “*O registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. (sublinhado nosso)

74 - Ficando claro, face à referida norma, qual a finalidade do registo, não há, porém, clareza, no âmbito do referido Decreto-lei, sobre o valor jurídico desse registo, importando considerar o artigo 29.º do mencionado diploma legal, relativo ao registo de propriedade automóvel, quando aí se dispõe que “*São aplicáveis, com as necessárias adaptações, ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial, [...]*”. (sublinhado nosso)

75 - Neste quadro, para que possamos alcançar o procurado conhecimento sobre o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, importa ter em conta o que se estabelece no Código do Registo Predial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, quando dispõe no seu artigo 7.º 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*”. (sublinhado nosso)

76 - A conjugação do disposto nos artigos atrás mencionados, particularmente o estabelecido no n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e no art.º 7.º do Código do Registo Predial, permite considerar, por um lado, que a função fundamental do registo é a de *dar publicidade à situação jurídica dos veículos*, permitindo, por outro lado, presumir que o *direito existe* e que tal *direito pertence ao titular* a favor de quem o mesmo está registado, *nos precisos termos em que está definido no registo*.

77 - Assim, o registo definitivo mais não constitui do que a *presunção* de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, mas *presunção ilidível*, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência vem assinalando,

podendo, a este propósito, verem-se, entre outros, os Acórdãos do STJ n.ºs 03B4369 e 07B4528, respectivamente, de 19/02/2004 e 29/01/2008, disponíveis em: www.dgsi.pt.

78 - A função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso, dos veículos e, por outro lado, permitir-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, daí que o registo *não constitua condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador*.

79 - Assim, se os compradores dos veículos, enquanto seus “novos” proprietários, não promoverem, desde logo, o adequado registo do seu direito, *presume-se*, para efeitos do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC e do disposto no art.º 7.º do Código do Registo Predial, que os veículos continuam a ser propriedade da pessoa que os vendeu e que no registo se mantém seu proprietário, sendo essa pessoa o sujeito passivo do imposto, na certeza, porém, que tais *presunções são ilidíveis*, seja por força do estabelecido no n.º 2 do art.º 350.º do CC, seja à luz do disposto no art.º 73.º da LGT. Daí que, a partir do momento em que se afastem as presunções em causa, mediante prova das referidas vendas, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC o vendedor do veículo, que, no registo, continua a constar como seu proprietário.

M - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

SOBRE OS VEÍCULOS CONSIDERADOS COMO PERDA TOTAL

80 - Não sendo legalmente exigível a forma escrita para a transmissão da propriedade de veículos automóveis, a prova dessa transmissão poderá fazer-se por qualquer meio, nomeadamente por via *testemunhal* ou *documental*, nesta se incluindo, designadamente, as *facturas - recibo* relativas às vendas dos veículos.

81 - Como meio de prova de que os *quarenta e sete* veículos identificados nos autos, como salvados, não eram sua propriedade na data da exigibilidade do imposto, a Requerente juntou, diversos documentos, designadamente a correspondência/ofícios entre as Seguradoras e a Requerente, relativa ao reconhecimento do sinistro como *Perda Total*,

“Comunicações” das Seguradoras relacionadas com os veículos em causa, bem como documentação interna das *empresas seguradoras* referente a cada um dos veículos.

82 - Sobre a referida documentação deve salientar-se que a mesma exhibe diversas informações, que se corporizam, designadamente no seguinte: identificação do veículo; montante relativo ao valor do *Salvado* e ao valor da indemnização por *Perda Total*; identificação da empresa seguradora e da Requerente, bem como a indicação do IVA incidente sobre o valor do *Salvado*.

83 - As empresas de seguros, de harmonia com o artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 94-B/98 de 17.04, «[...] são instituições financeiras que têm por objecto exclusivo o exercício da actividade de seguro directo e/ou de resseguro, salvo naqueles ramos ou modalidades que se encontrem legalmente reservados a determinados tipos de seguradoras, podendo ainda exercer actividades conexas ou complementares de seguro ou resseguro, nomeadamente no que respeita a actos e contratos relativos a salvados [...]»; (sublinhado nosso)

84 - A aquisição de salvados pelas empresas seguradoras e a sua subsequente alienação, normalmente a sucateiros, é uma actividade complementar das operações de seguro, como resulta da norma anteriormente mencionada, na medida em que o que está em causa é que no quadro de situações resultantes de sinistros, inscritos no conceito de *Perda Total* dos veículos, tais empresas são obrigadas a indemnizar os lesados, monetariamente, nos termos do contrato de seguro que com estes celebraram, quando o veículo é tido como não reparável, tomando, por outro lado, os veículos sinistrados e procedendo, posteriormente, à venda dos mesmos no estado em que os adquiriram.

85 - De facto, no quadro do Sistema Obrigatório de Responsabilidade Civil Automóvel, constante do Decreto-Lei n.º 291/2007, de 21 de Agosto, entende-se que um veículo interveniente num acidente se considera em situação de *Perda Total*, como se dispõe no n.º 1 do art.º 41.º do referido diploma legal, quando a obrigação de indemnização é cumprida em dinheiro e não através da reparação do veículo, sempre que se constate que a reparação é materialmente impossível ou tecnicamente não aconselhável.

86 - No caso dos autos foi o que aconteceu, na medida em que, por um lado, as *empresas seguradoras*, após as correspondentes peritagens entenderam regularizar a situação dos veículos sinistrados como *Perda Total* e, por outro, tal como resulta da conjugação dos

diversos documentos, pertinentes e integrantes dos autos, os *Salvados* em questão, por força do contrato de seguro automóvel, saíram da esfera jurídica da Requerente.

87 - A propósito do pagamento dos montantes inscritos na aludida documentação, referentes aos veículos em causa, tendo em conta que os “veículos” não permaneceram na posse do seu proprietário, importa salientar que tais montantes são integrados por duas componentes, quais sejam: o valor do *Salvado* e o valor da indemnização pela *Perda Total*, o que evidencia a transferência da titularidade dos *Salvados* da Requerente para as empresas seguradoras.

88 - A conjugação das diversas informações constantes dos vários documentos integrantes dos autos revelam, como já se notou, que todos os factos ocorridos e que atrás se referem, designadamente a transferência da titularidade dos *Salvados* para as empresas seguradoras ocorreram em datas anteriores às da exigibilidade do imposto.

89 - Sobre os factos inscritos nos diversos documentos aludidos, importa também notar que, face à presunção de veracidade que no n.º 1 do art.º 75.º da LGT lhes é conferida, caberia à AT, atento o disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que as informações neles inscritas não correspondem à realidade.

90 - Nestas circunstâncias, sendo que nas datas da exigibilidade do IUC a Requerente não era proprietária dos veículos em questão, entende-se que a conjugação dos diversos documentos, referentes ao caso e constantes do processo, a que acrescem os correspondentes extratos de conta e os mapas de mais-valias e menos-valias juntos aos autos, permite considerar que foi apresentada prova capaz de ilidir as presunções em causa nos autos, ou seja, a presunção estabelecida no art.º 7.º do Código do Registo Predial e a consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, o que significa que, na altura em que o imposto era exigível, em todos estes casos, a Requerente não era sujeito passivo do IUC.

SOBRE AS FACTURAS

91 - Como atrás já se referiu, a prova da venda de veículos automóveis poderá fazer-se por qualquer meio, nomeadamente por via de *facturas - recibo*.

92 - A este propósito, cabe notar o que nos diz o Professor Augusto Cardoso Guedes, quando, *in* Parecer que se encontra nos autos, refere que “ A prova de venda do veículo pode ser feita [...] por documento (nele se incluído a apresentação) de uma factura/recibo relativa a essa venda”.

93 - Neste mesmo sentido, deve também considerar-se o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, quando refere que “[...] A factura deve visualizar-se como o documento contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada (surgindo) na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador, [] não fazendo prova do pagamento do preço pelo mesmo comprador e, por consequência, prova de que se concluiu a compra e venda (somente a emissão de factura/recibo ou de recibo faz prova do pagamento e quitação) []”.

94 - A Requerente, como meio de prova de que procedeu à venda de todos os demais veículos, tal como identificados no presente processo, em data anterior à da exigibilidade do imposto, juntou cópias das facturas referentes a essas alegadas vendas.

95 - Deve, aliás, salientar-se que nada permite considerar que as facturas apresentadas, como suporte das vendas dos veículos em causa nos autos, não traduzam e correspondam às vendas que, alegadamente, foram concretizadas.

96 - As facturas juntas aos autos, como prova da alienação dos veículos, tendo em conta o objecto social da Requerente e a sua actividade empresarial, traduzida, nomeadamente, na compra e venda de veículos e na celebração de contratos de aluguer de longa duração de veículos automóveis, mostram-se totalmente ajustadas à mencionada realidade empresarial, sendo absolutamente verosímil a venda dos veículos que as facturas apresentadas visam provar, não se identificando, de todo, elementos que corporizem qualquer contrato simulado, antes permitem concluir estarmos perante facturas que reproduzem a real e verdadeira venda dos veículos às pessoas nelas indicadas.

97 - Dir-se-á, mesmo, que, no caso dos autos, face à actividade económica da Requerente consubstanciada e centrada na compra, venda e aluguer de longa duração de máquinas e de veículos automóveis, não será de estranhar, bem pelo contrário, a transferência da propriedade dos veículos identificados nos autos.

98 - Tendo, todavia, em conta, designadamente, o que se refere nos anteriores n.ºs 92 e 93, o tribunal, tendo em vista o apuramento da verdade relativamente aos factos, promoveu diligências no sentido de que tais facturas, apresentadas como prova das vendas em causa, fossem complementadas com outras informações, visando, nomeadamente, a comprovação do efectivo recebimento dos valores referentes às vendas dos veículos em questão.

99 - A Requerente, dentro dos prazos concedidos, para o efeito, veio complementar as ditas facturas com outras provas, nomeadamente com os correlativos extractos contabilísticos, reforçados com a junção dos mapas de mais-valias e menos-valias, capazes de comprovar que os valores referentes às vendas dos ditos veículos foram, por si, efectivamente, recebidos, o que demonstra as transferências da propriedade desses bens, ocorridas em datas anteriores às da exigibilidade do IUC.

100 - Os referidos documentos, tal como, aliás, as facturas que complementam, referentes à venda dos veículos, na medida em que gozam da presunção de veracidade que no n.º 1 do art.º 75.º da LGT lhes é conferida, cabendo à AT, atento o disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que as informações neles inscritas não correspondem à realidade, permitem considerar que tal documentação constitui meio de prova suficiente para ilidir as presunções em causa nos autos, ou seja, a presunção estabelecida no art.º 7.º do Código do Registo Predial e a consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, o que significa que, na altura em que o imposto era exigível, a Requerente não era proprietária dos veículos em questão.

101 - Aqui chegados, importa referir que o mencionado entendimento não é válido para os veículos com as matrículas ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-...; ...-...-... e ...-...-...

102 - Para os atrás mencionados veículos não foram, com efeito, apresentados documentos capazes de fazer prova sobre a transferência da sua propriedade, em momento anterior à data da exigibilidade do correspondente IUC.

103 - O montante total resultante das liquidações associadas aos mencionados veículos, em número de *treze*, perfaz a quantia de € 2.453,03.

104 - Nestas circunstâncias, e em suma, tendo em conta que a presunção consagrada no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC foi ilidida, quer no que concerne aos veículos salvados, referenciados no presente processo, os quais foram alienados em datas anteriores às da

exigibilidade do imposto, ou seja, ao momento em que a Administração Tributária pode exigir a prestação tributária, quer no que se refere aos demais veículos vendidos como usados, exceção feita aos *treze* veículos atrás mencionados, deve considerar-se que a Requerente, relativamente aos aludidos veículos, não era, à data a que dizem respeito as liquidações em causa, sujeito passivo do imposto em questão.

105 - A AT, quando entende que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC consubstancia uma presunção, nem tendo em conta os elementos probatórios que lhe foram apresentados, como resulta, designadamente, do processo administrativo, está a proceder à liquidação ilegal do IUC, relativamente aos veículos identificados nos autos, à exceção dos *treze* veículos atrás identificados, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, constantes do referido art.º 3.º do CIUC, o que configura a prática de actos tributários falhos de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, determinantes da anulação dos correspondentes actos tributários, por violação de lei.

N - CUSTAS ARBITRAIS

106 - A propósito das custas arbitrais, mais concretamente sobre a responsabilidade pelo seu pagamento, que a AT, na medida em que não deu azo ao pedido de pronúncia arbitral, considera serem devidas pela Requerente, “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”, cabe apenas notar que, face ao estatuído no n.º 2 do referido art.º 527.º do CPC, dá causa “[...] *às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for*”, sendo, pois, o que se aplicará no caso dos autos.

CONCLUSÃO

107 - No quadro circunstancial que se tem vindo a referir, a AT, ao praticar os actos de liquidação em causa no presente processo, fundados na ideia de que o artigo 3.º, n.º 1, do

CIUC não consagra uma presunção ilidível, faz errada interpretação e aplicação desta norma, cometendo um erro sobre os pressupostos de direito, o que constitui violação de lei.

108 - Por outro lado, porque a AT, à data da ocorrência dos factos tributários, considerou a Requerente proprietária de todos os veículos identificados nos autos, considerando-a, como tal, sujeito passivo do imposto, quando, excepção feita aos *treze* veículos referenciados no n. ° 101, tal propriedade já não estava inscrita na sua esfera jurídica, baseando-se, assim, em matéria de facto divergente da efectiva realidade, comete um erro sobre os pressupostos de facto, e portanto de violação de lei.

III - DECISÃO

109 - Destarte, atento a todo o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar parcialmente procedente, por provado, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de pronúncia arbitral no que concerne à anulação dos actos de liquidação de IUC, referentes aos anos de 2009 a 2012, respeitantes a todos os *veículos* identificados nos autos, à excepção dos *treze* veículos atrás mencionados;
- Anular, conseqüentemente, os actos de liquidação de IUC, referentes aos anos de 2009 a 2012, respeitantes aos veículos anteriormente indicados, cujo imposto liquidado totaliza a quantia de € 37.572,72;
- Condenar a Requerente e a Requerida em custas, que se fixam, para cada uma, na proporção de 6% para a Requerente e de 94% para a Requerida.

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC (ex-315.º, n.º 2) e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 40.025,75.

CUSTAS

De harmonia com o disposto no artigo 12.º, n.º 2, *in fine*, no art.º 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa, fixa-se o montante das custas totais em € 2.142,00.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Novembro de 2015

O Árbitro

António Correia Valente

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, n.º 5), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)