

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 428/2015-T

Tema: IUC – incidência subjetiva

Decisão Arbitral

I – Relatório

1.1. A..., contribuinte n.º..., com domicílio fiscal na Praça..., ...– ... Esq., Braga, (doravante designado por «requerente»), tendo sido notificado do “despacho de indeferimento que incidiu sob o recurso hierárquico [n.º ...2014...]”, e não se conformando com o mesmo, apresentou, em 10/7/2015, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de “ilegalidade dos atos de liquidação do IUC sobre o veículo ...-... -..., dos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 e a autoliquidação do ano de 2013.”

1.2. Em 18/9/2015 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. A AT apresentou a sua resposta em 27/10/2015, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido do requerente e invocado excepção, em razão dos poderes de pronúncia do Tribunal ao abrigo do art. 71.º do CPTA. Notificado, por despacho datado de 9/11/2015, para se pronunciar no prazo estabelecido, o ora requerente entendeu não se pronunciar sobre aquela excepção.

1.4. Por despacho de 4/1/2016, o Tribunal considerou, nos termos do art. 16.º, als. c) e e), e 19.º, ambos do RJAT, ser dispensável a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, bem

como a produção de prova testemunhal, e que o processo estava pronto para decisão. Foi, ainda, fixada a data de 11/1/2016 para a prolação da decisão arbitral.

1.5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

II – Alegações das Partes

2.1. Vem o ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “o aqui requerente apresentou a reclamação graciosa ao Sr. Chefe da ... Repartição de finanças, sustentando desde logo que não é sujeito passivo do IUC sobre o veículo ...-... -..., desde Julho de 2009”; **b)** “em Julho de 2009 vendeu o questionado ... a um tal J..., residente em França, altura em que deixou de exercer a fruição e posse sobre esse veículo, que não mais regressou à posse do reclamante”; **c)** “esta [é] a verdade material relativa à propriedade sobre o veículo ...-... - ..., que o reclamante quis demonstrar, através dos meios de prova que pretendeu produzir e que aquele serviço da administração fiscal simplesmente recusou a competente produção de prova”; **d)** “perante esta verdade material, tem forçosamente de concluir-se que todas as tributações oficiosas de IUC sobre o questionado..., que incidam ou venham a incidir sobre o aqui requerente, traduz-se na prática de uma injustiça grave, que urge reparar”; **e)** “Traduziu-se no cometimento de uma injustiça grave, a tributação oficiosa sobre o aqui requerente, do IUC do ano de 2009, 2010, 2011 e 2012 relativo ao ... e a autoliquidação desse tributo relativa a 2013, feita pelo requerente”; **f)** “traduz-se na prática de uma injustiça grave, qualquer outra tributação de IUC que venha a incidir sobre o requerente, relativa ao veículo...-... -...”; **g)** “Na questionada reclamação graciosa, alegou o requerente que não teve conhecimento das liquidações, na data em que foram emitidas, nem teve conhecimento das notificações que lhe terão sido enviadas para o exercício do direito de audição”; **h)** “que em tais notificações, não foi adotado o procedimento legal, que faça presumir que o contribuinte, o aqui requerente, tenha recebido o respeito conteúdo. (Ref.^a ao art. 38.º, n.º 3, do CPPT)”; **i)** “O requerente tomou conhecimento em 20 de Julho de 2014, por consulta informática ao site dos serviços de Finanças, da existência de dívidas fiscais e só desse modo tomou conhecimento das dívidas de tributos de IUC sobre o ...-... -..., relativos aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, liquidados oficiosamente”; **j)** “Ao reclamar contra tais liquidações

tributárias, que o requerente tomou conhecimento através daquela consulta, pretendeu o requerente exercer o respetivo direito ao contraditório, que os serviços da administração fiscal também recusaram, pois consideraram extemporânea a reclamação graciosa apresentada, quando a podiam convolar na forma adequada, designadamente em procedimento de revisão (Ref.^a ao disposto no art. 52.º do CPPT, em conjugação com o disposto no art. 78.º da LGT)”; **l)** “quando o requerente alega e pretende fazer prova de que não é o sujeito passivo do IUC porquanto tinha vendido o veículo sobre que este incidia em Julho de 2009 a J... , residente em Paris, estava implícito o erro na liquidação, pelo facto de o imposto não ter sido liquidado ao sujeito passivo do mesmo”; **m)** “Apesar de indeferir a reclamação por intempestiva, certo é porém que os serviços da administração fiscal pronunciaram-se quanto ao mérito da questão, ao considerar o aqui requerente, o sujeito passivo do IUC sobre o veículo ...-... -..., por ser o proprietário registado”; **n)** “Com este argumento, aqueles serviços da administração fiscal pretendem fazer prevalecer uma realidade formal, o da presunção da propriedade que resulta do registo (Ref.^a ao disposto no art. 3.º, n.º 1, do CIUC, interpretado em conformidade com o disposto no art. 1, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, e art. 7.º do Código do Registo Predial, aplicável ao registo automóvel por força do disposto no art. 29.º do referido Decreto-Lei n.º 54/75). Contra uma realidade material, a de que, apesar da propriedade sobre veículo ... se encontrar registada em nome do aqui requerente, este não proprietário do referido veículo, por o ter vendido em 17 de Julho de 2009, conforme declaração de venda junta aos autos de reclamação graciosa, onde figura como vendedor, o aqui requerente e como comprador o referido J..., que recebeu daquele, na referida data, a viatura ... , os documentos desta e a declaração de venda assinada pelo vendedor”; **o)** “Ao receber a viatura ...-... -..., os documentos desta e a declaração de venda assinada pelo vendedor, o referido J... adquiriu a qualidade de proprietário sobre o ..., por contrato perfeitamente válido, pois que o registo não constitui condição de validade do contrato assim celebrado. Resulta, assim, que as liquidações oficiosas do IUC sobre o veículo ...-... -..., que fizeram incidir sobre o aqui requerente ou que venham a incidir sobre este, bem assim a auto liquidação relativa ao IUC do ano de 2013, mostram-se ilegais e por isso nulas, devendo declarar-se nulos todos os atos administrativos praticados na sequência e por virtude de cada uma das referidas liquidações.”

2.2. Pede o requerente que: **a)** “seja declarada a ilegalidade das liquidações oficiosas de IUG sobre o veículo ...-... -..., relativas ao ano de 2009, 2010, 2011 e 2012, que incidiram sobre o requerente, bem assim da autoliquidação do mesmo tributo relativa ano de 2013 e de todas as liquidações do IUC sobre o mesmo veículo que venham a incidir sobre o requerente”; **b)** “seja declarada a ilegalidade de todos os atos administrativos praticados na sequência e por virtude da ilegalidade de cada uma das referidas liquidações oficiosas”.

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação: **a)** “[por exceção, por entender que] o acto de indeferimento liminar não chegou a apreciar a legalidade dos actos de liquidação referente aos anos de 2009 a 2012 em virtude da intempestividade do pedido apresentado pelo Requerente obstar a esse conhecimento”; **b)** que “carece de sustentação legal o pedido ora apresentado pelo Requerente para anulação das liquidações referente aos anos de 2009 a 2012 uma vez que o art. 71.º do CPTA não confere ao Tribunal poderes para se pronunciar sobre o mérito do procedimento de reclamação graciosa mas tão-somente para, caso julgue procedente a pretensão do Requerente, anular o acto de indeferimento liminar impugnado e impor à AT a prática do acto materialmente devido, que no caso dos autos é o da admissão do procedimento para posterior apreciação da questão de mérito que lhe está subjacente”; **c)** “o mérito do procedimento envolve uma apreciação da matéria de facto, que envolve a formulação de valorações próprias do exercício da administração tributária, sendo que a apreciação do caso concreto não permite identificar apenas uma solução como legalmente possível, donde resulta que o tribunal não pode determinar o conteúdo do acto a praticar pela AT, conforme n.º 2 do art. 71.º do CPTA”; **d)** que, “no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, o Tribunal não tem poderes para se substituir à AT na apreciação do mérito do procedimento, ao contrário da pretensão deduzida pelo Requerente”; **e)** “[por impugnação, por entender que, quanto à alegada falta de notificação das liquidações e de notificação para o exercício do direito de audição prévia,] por meio da notificação, realizada em 2013-06-14, foi o Requerente notificado para querendo, exercer, no prazo de 25 dias, o direito de audição prévia, ficando advertido de que no final desse prazo sem que fizesse a autoliquidação de imposto ou exercesse o referido direito, seria efectuada a liquidação oficiosa, nos termos do art. 18.º do CIUC [; e que a] notificação das liquidações oficiosas ocorreu em 2013-10-16, por meio de carta registada, nos termos do n.º

3 do art. 38.º do CPPT, com o registo CTT n.º RY...PT. Da factualidade provada verifica-se que todo o alegado pelo Requerente nesta sede não tem qualquer fundamento [tendo a Requerida cumprido] escrupulosamente os deveres que sobre si recaíam nesta matéria, pelo que consequentemente falece na sua plenitude toda a argumentação quer de facto quer de direito trazida à colação pelo Requerente.”; **f)** “[por impugnação, por entender que, quanto à legalidade do acto de indeferimento liminar do procedimento gracioso relativamente às liquidações referentes aos anos de 2009 a 2012,] a AT [...] fez uma correcta interpretação da lei ao concluir pela intempestividade do procedimento gracioso relativamente às liquidações referentes aos anos de 2009 a 2012 apresentado pela A. a 31/07/2014, decorrido o prazo de 120 dias previsto no n.º 1 do art. 70.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. [...]. Ora, conforme se retira das notas de cobrança, o prazo limite para pagamento ocorreu em 2013-11-06. Termos pelos quais os serviços concluíram pela intempestividade do procedimento quanto à liquidações referentes aos anos de 2009 a 2012, sem julgamento do mérito, cfr. é referido a fls. 3 da decisão do procedimento de reclamação graciosa”; **g)** “[por impugnação, por entender, quanto ao dever de revisão dos actos tributários a favor do contribuinte,] que não se verifica que os serviços tenham incorrido na prática de erro imputável à sua actuação, já que as liquidações controvertidas foram emitidas na sequência da informação fornecida pelo registo, não existindo qualquer prova de que o Requerente pudesse não ser o proprietário do veículo, como de resto continua a não provar [pelo que se conclui] que ocorreu a correcta aplicação da lei ao caso em apreço, resultando da interpretação do art. 78.º da LGT que a convoção em pedido de revisão oficiosa se afigurava impossível por não se encontrar verificado o requisito da tempestividade”; **h)** “[por impugnação, quanto à liquidação referente ao ano de 2013, por entender que] o entendimento propugnado pelo 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”; **i)** que “a prova apresentada pelo Requerente não é bastante para demonstrar ter operado a transferência de propriedade [porque] nenhum dos documentos apresentado constitui contrato de compra e venda [sendo que] o Requerente juntou apenas cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel

assinada por si [pelo que se conclui] que o Requerente não ilide a presunção que sobre si recai quanto à titularidade da propriedade do veículo sobre o qual incidem as liquidações de IUC impugnadas, e que, por conseguinte, as liquidações impugnadas não enfermam de qualquer ilegalidade”; j) que, “a ser aceite a interpretação veiculada pelo Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade”; l) que “[caso o Tribunal] venha a concluir pela procedência do pedido de pronúncia arbitral deduzido pelo Requerente”, não existe responsabilidade da Requerida pelo pagamento das custas arbitrais porque “o IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida” e porque, não [tendo o Requerente] procedido com o zelo que lhe era exigível, levou inexoravelmente a Requerida a limitar-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita e, paralelamente, a seguir a informação registral que lhe foi fornecida por quem de direito. [...]. Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim o próprio Requerente [pelo que deverá] ser condenado ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 527.º/1 do CPC *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT.”

2.4. Conclui, por fim, a AT que “deverá ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido. Caso assim não se entenda, o prazo concedido à AT para apreciar o mérito do procedimento de reclamação graciosa referente aos actos de liquidação dos anos de 2009 a 2012 nunca deverá ser inferior a quatro meses, atento o prazo legal para decisão estatuído no art. 57.º da LGT.”

III – Factualidade Provada, Não Provada e Respectiva Fundamentação

3.1. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) Por meio da notificação, realizada a 14/6/2013, foi o ora Requerente notificado para querendo, exercer, no prazo de 25 dias, o direito de audição prévia, ficando advertido

de que no final desse prazo sem que fizesse a autoliquidação de imposto ou exercesse o referido direito, seria efectuada a liquidação oficiosa, nos termos do disposto no art. 18.º do CIUC. Essa notificação foi realizada nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT, com o registo CTT n.º RY...PT. Quanto à notificação das liquidações oficiais, esta ocorreu a 16/10/2013, por meio de carta registada, nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT, com o registo CTT n.º RY...PT.

ii) Em 31/7/2014, o Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação oficiosa dos IUC de 2009 a 2012 e autoliquidação do ano de 2013, relativas ao veículo automóvel com a matrícula ...-... -... . A referida reclamação graciosa foi indeferida, com os fundamentos constantes do despacho final de 3/11/2014 (ver PA apenso), e notificada ao reclamante em 5/11/2014 (data da assinatura do AR), através do ofício 2577.

iii) Do indeferimento da reclamação graciosa, o reclamante, ora Requerente, interpôs recurso hierárquico a 1/12/2014. O mencionado recurso hierárquico (n.º ...2014...) foi indeferido por despacho proferido em 24/3/2015 pela Exma. Sra. Directora de Serviços do IMT, IS, IUC e Contribuições Especiais, por subdelegação de competências. Esse despacho foi notificado ao ora Requerente em 13/4/2015 (data da assinatura do AR), através do ofício... .

iv) Consta, expressamente, do referido (e ora impugnado) despacho de indeferimento da reclamação graciosa (ver PA apenso), que “o prazo de interposição da reclamação graciosa das liquidações oficiais é, nos termos do n.º 1 do art. 70.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) de 120 dias, a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário. Assim, o prazo limite para apresentar reclamações graciosas das liquidações oficiais supra referidas, relativas aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 foi expirado, devendo concluir-se pela sua intempestividade, sem julgamento do mérito.” (Sublinhado nosso.) Segue-se, no citado despacho, a avaliação do mérito da autoliquidação do IUC do ano de 2013 porque, quanto à mesma, “e nos termos do n.º 1 do art. 131.º do CPPT, [...] a reclamação é tempestiva.”

v) Com efeito, a data limite para o pagamento voluntário das referidas liquidações dos anos de 2009 a 2012 era 6/11/2013, tendo a reclamação sido interposta a 31/7/2014. Nestes termos, a AT não procedeu ao julgamento do mérito das mesmas, dada a intempestividade da sua reclamação.

3.2. Considera-se não provada, quanto à liquidação de IUC referente ao ano de 2013, a (alegada) venda do veículo automóvel de matrícula...-... -... em Julho de 2009, por não ter sido apresentado documento (contrato de compra e venda, devidamente assinado por ambas as partes, ou factura comprovativa do recebimento do preço) que prove a invocada transferência de propriedade.

3.3. Os factos considerados pertinentes e provados (v. **3.1**) fundamentam-se na análise das posições expostas pelas partes e da prova documental junta aos autos. O facto considerado não provado fundamenta-se na ausência de prova documental demonstrativa da alegação feita.

IV – Questão Prévia: Excepção relativa às liquidações dos anos de 2009 a 2012

Tendo em consideração que foi invocada pela AT a excepção *supra* referida, justifica-se, previamente, a apreciação da mesma.

A este respeito, por ser esclarecedor para o caso em apreço e por com ele se concordar, citar-se-á o seguinte excerto, retirado do “Comentário ao regime jurídico da arbitragem” do Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (in: Villa-Lobos, Nuno; Vieira, Mónica Brito (Coords.) – *Guia da Arbitragem Tributária*. Coimbra, Almedina, 2013, p. 125): “A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de atos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial [...], resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário «os atos

administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos atos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação. [...] não poderão ser apreciadas as decisões de indeferimento de reclamações graciosas em si mesmas, designadamente as que não conheceram do mérito do ato de liquidação que é objecto da reclamação, pois o que se permite através da impugnação da decisão da reclamação graciosa é apreciar a legalidade do subjacente acto de liquidação [...] e não a própria decisão de reclamação graciosa que não conheceu do mérito da pretensão do sujeito passivo.” (Sublinhados nossos.)

Com efeito – e ao contrário do que refere o Requerente no ponto 15.º da sua petição –, verifica-se, pela leitura do PA apenso aos autos, que o despacho de indeferimento em causa se absteve, por intempestividade da reclamação, de fazer a apreciação de mérito relativamente às liquidações de IUC dos anos de 2009 a 2012. Razão pela qual não se mostra possível, pelas razões acima expostas, impugnar o referido despacho (nessa parte). Contudo, o mesmo não se aplica – também à luz da correcta interpretação do disposto no art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT – no caso da autoliquidação de IUC do ano de 2013, uma vez que, quanto a esta, o mencionado despacho pronunciou-se quanto ao mérito.

Em suma: verifica-se, pelo exposto, excepção de incompetência, por não fazer parte do âmbito de competência dos Tribunais arbitrais a impugnação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa que não conheceu do mérito dos actos de liquidação de IUC dos anos de 2009 a 2012. Nestes termos, o valor da presente causa passa a ser de €55,43 (€54,76 + €0,67) (= valor da autoliquidação de IUC do ano de 2013, conforme fls. 16 e 21 do RG3 apenso aos autos), não havendo, no entanto, alteração do valor das custas do processo.

V – Do Direito

No presente caso, as questões essenciais que se colocam, quanto à autoliquidação de IUC do ano de 2013, são as de saber se: **1)** o artigo 3.º do CIUC contém uma presunção; **2)** como foi alegado pela AT, “o entendimento propugnado pelo 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”, e se, como também afirmou, se trata de uma “interpretação [...] contrária à Constituição”; **3)** a ilisão da mencionada presunção foi feita no presente caso; **4)** houve, como foi alegado pelo Requerente, falta de notificação das liquidações e de notificação para o exercício do direito de audição prévia. Por fim, tratar-se-á da questão relativa à responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

Vejamos, então.

1) a 3) 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 viola a “unidade do regime”, desconsidera o *elemento sistemático e teleológico*, ou traduz uma interpretação “contrária à Constituição”; **c)** saber – admitindo que a presunção existe (e que a mesma é *iuris tantum*) – se foi feita a ilusão 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), vejamos, 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 “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 “que à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o CIUC, a interpretação propugnada pelo Requerente [...] é manifestamente errada”.

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 do processo 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*”...?

Face ao *supra* exposto, conclui-se não existir interpretação “contrária à Constituição”, ao contrário do alegado pela Requerida nos pontos 115.º a 123.º da sua resposta.

c) Do acima exposto retira-se, também, 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 a AT alegue que o IUC “é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos”, é necessário ter presente que tal registo, em face do que foi dito anteriormente, gera apenas uma presunção ilidível, i.e., uma presunção que pode ser afastada pela apresentação de prova em contrário. Neste sentido, vd., por ex., o Acórdão do TCAS de 19/3/2015, proc. 8300/14: “O [...] art. 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”.

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 proferida no processo n.º 14/2013-T, em termos que 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.”

Assim, e em face do exposto, justifica-se, agora, verificar se a ilisão da presunção (por meio de “prova bastante” da venda) foi realizada. A resposta terá de ser negativa. Com efeito, os documentos apresentados pelo ora Requerente não são claramente demonstrativos de que este não era, à data do imposto, o proprietário dos veículos. O Requerente apresentou,

nestes autos, cópia do requerimento-declaração para registo de propriedade apenas assinado por si, cópia de declaração amigável de acidente de automóvel e, ainda, comunicação da seguradora automóvel; mas, ao invés, não apresentou contrato de compra e venda do veículo em causa, devidamente assinado por ambas as partes, ou factura comprovativa do recebimento do preço – i.e., documentos que permitiriam ilidir a presunção de veracidade do registo. Assim sendo, tem-se por não provada a alegação do Requerente, quanto à autoliquidação de 2013, de que o alegado comprador “J... adquiriu a qualidade de proprietário sobre o [veículo com a matrícula]..., por contrato perfeitamente válido”. Não tendo esse alegado “contrato válido” sido junto aos autos (nem apresentada cópia de factura que suportasse a venda do veículo), mas antes uma declaração de venda apenas assinada pelo vendedor, conclui-se que não estão reunidas as condições para se considerar que a referida presunção foi, neste caso, ilidida.

A respeito dos meios de prova com força bastante para ilidir a presunção do art. 3.º do CIUC, ver, por ex., a DA proferida no processo n.º 27/2013-T, 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.”

No mesmo sentido, ver, e.g., a DA proferida no processo n.º 230/2014-T, datada de 22/7/2014: “os elementos documentais, constituídos por cópias das respectivas facturas de venda – que não foram impugnados pela AT –, gozam da força probatória prevista no artigo 376.º, do Código Civil e da presunção de veracidade que é conferida pelo art. 75.º, n.º 1, da LGT, tendo, assim, idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que suportou as liquidações efetuadas.” Ou a DA proferida no processo n.º 789/2014-T, datada de 30/7/2015: “o que a Requerente tem de provar, para afastar a sua qualificação como proprietária, não é que alienou um veículo, num dado momento, mas sim que não era proprietária do veículo no momento dos factos tributários, o que são factos jurídicos distintos. Estamos no domínio de prova por presunção plena, que não pode ser afastada por juízos de mera probabilidade.”

Como bem assinalou a AT, na sua resposta, “a inequívoca declaração de vontade do pretendo adquirente poderia ser indiciada mediante a junção de cópia assinada do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes. Porém, o Requerente juntou apenas cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel assinada por si. [Acresce que o ora] Requerente não juntou prova documental do recebimento do preço”. Com efeito, as invocadas declarações unilaterais não podem ser consideradas prova suficiente para ilidir a presunção do art. 3.º do CIUC, pelo que, por todos os fundamentos acima expostos, não assiste razão ao Requerente.

4) Ao contrário do que alegou o Requerente, não ocorreu, no presente caso, falta de notificação das liquidações e de notificação para o exercício do direito de audição prévia.

Como se assinalou no ponto **i)** dos factos provados, o ora Requerente foi notificado a 14/6/2013 para querendo, exercer, no prazo de 25 dias, o direito de audição prévia, ficando advertido de que no final desse prazo sem que fizesse a autoliquidação de imposto ou exercesse o referido direito, seria efectuada a liquidação oficiosa, nos termos do disposto no art. 18.º do CIUC. Essa notificação foi realizada nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT, com o registo CTT n.º RY...PT. Quanto à notificação das liquidações oficiosas, esta ocorreu a 16/10/2013, por meio de carta registada, nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT, com o registo CTT n.º RY...PT.

Responsabilidade pelo Pagamento das Custas Arbitrais

A este respeito, é necessário ter presente que, como refere, por ex., a DA proferida no proc. n.º 241/2014-T, de 6/10/2014, “a lei é taxativa na imputação da responsabilidade pelo pagamento das custas à parte que for condenada, face ao disposto nos n.ºs 1 e 2, do art. 527.º do Código do Processo Civil, aplicável por força do art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.” (No mesmo sentido, ver, por exemplo, a DA proferida no proc. n.º 231/2014-T, de 4/11/2014, ou a DA proferida no proc. n.º 171/2014-T, de 17/11/2014.)

Ora, no presente caso, não tendo procedido o pedido do ora Requerente relativamente à autoliquidação de IUC do ano de 2013, será o mesmo, como parte condenada, o responsável pelo pagamento das custas arbitrais.

VI – Decisão

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

- Julgar procedente a exceção por incompetência e absolver a requerida da instância (vd. artigos 96.º e 278.º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), na parte relativa às liquidações de IUC dos anos de 2009 a 2012.

- Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte relativa à autoliquidação de IUC do ano de 2013.

Fixa-se o valor do processo em €55,43 (cinquenta e cinco euros e quarenta e três cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo do requerente, no montante de €306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, 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, 11 de Janeiro de 2016.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.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.*