

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 260/2016-T**

**Tema: IUC – incidência subjetiva; Presunções legais.**

## **DECISÃO ARBITRAL-TRIBUTÁRIA**

### **1 RELATÓRIO**

1.1 – A A...-Instituição Financeira de Crédito, S. A., com o NIP: ..., Reclamante no procedimento tributário, acima e à margem referenciado, doravante, denominado “Requerente”, veio, invocando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), do artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e do números 1 do artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT), requerer a constituição do Tribunal Arbitral Singular, com vista a:

- A anulação de 621 atos de autoliquidação, relativos ao Imposto Único de Circulação (doravante designado por IUC), efectuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), referente aos anos de: 2009 a 2015, objecto de Reclamação Graciosa e respectivas liquidações de IUC, cujas cópias se encontram anexas à PI, que fazem parte integrante do Pedido de Pronuncia Arbitral Tributária (docº 1 e 2);

- Ao pedido de reembolso do valor total de € 50.446,40, indevidamente pagos pela Requerente, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios previstos nos artigos 43º da LGT e no artigo 61º do CPPT.

1.2 Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular, Maria de Fátima Alves, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo aplicável:

- Em 29-06-2016 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico,
- Pelo que, o tribunal arbitral foi constituído em 14-07-2016, conforme o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

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

-“A Requerente é uma Instituição Financeira que, no âmbito do seu objecto social, pratica operações permitidas aos Bancos, com exceção da receção de depósitos, bem como celebra com os seus clientes, contratos de Aluguer de Longa Duração(ALD), contratos de Aluguer de Curta Duração(renting) e contratos de Locação Financeira(leasing) de veículos automóveis”(cfr., docºs nºs 1 e 2, anexo à PI);

-Pelo que, no âmbito da sua Atividade Comercial, a Requerente, adquire viaturas novas aos importadores nacionais ... e ..., celebrando contratos de natureza

diversa: os contratos de aluguer sem condutor (com ou sem promessa de compra e venda), contratos de locação financeira e contratos de financiamento;

-A Requerente, como instituição financeira, adquire viaturas novas aos importadores nacionais ... e ... e, por norma, faz locações-leasing, ALD ou renting, AOV, aluguer ou locação operacional, dessas mesmas viaturas, a favor de terceiros;

-“Após o termo dos contratos, por regra, a Requerente procede à transmissão da propriedade das viaturas aos correspondentes locatários ou a terceiros, por um valor residual”;

-Em casos residuais, a A... concede crédito financiado a terceiros para a aquisição automóvel, reservando, contudo, a propriedade das viaturas;

-Atento a análise do contexto e do teor da Reclamação Graciosa, junto aos autos como docº nº 1, nas datas da exigibilidade do IUC, respeitante às viaturas, em questão a Requerente já havia locado esses veículos a favor de terceiros ou não era proprietária, dos referidos veículos em virtude de os ter vendido aos locatários ou a terceiros;

- Pelo que, face ao contextualmente exposto, os 621 atos de autoliquidação impugnados, a que respeitam o imposto único de circulação, identificados nos documentos, nºs 1 e 2, anexos à PI, foram efectuados pela Requerente e integralmente pagos, apesar deles discordar;
- A Requerente só tomou conhecimento destas liquidações, ao consultar o Portal das Finanças, pelo que retirou os respetivos documentos de cobrança para autoliquidação e pagamento do IUC;
- Contudo, por não se considerar sujeito passivo do referido IUC, em 08-10-2015, a Requerente, apresentou Reclamação Graciosa, impugnando as referidas autoliquidações e correspondentes liquidações do IUC, apresentando, também, os documentos de cobrança de IUC, docºs nº 1 a 4,

melhor discriminados e, anexos à supra citada Reclamação Graciosa (cfr., docº nº 1, junto à PI;

- Decorridos mais de 4 meses, sem obter qualquer decisão pela AT, a Requerente presume a Reclamação Graciosa, em questão, tacitamente indeferida, nos termos dos nºs 1 e 5 do artigo 57º da LGT.
- A propriedade jurídica pertencia, de facto, à Requerente, enquanto entidade locadora, “porém, esta jamais usufruiu dos veículos, que estiveram, desde o momento da sua aquisição, a ser utilizados (apenas e, só), pelos locatários”;
- Pelo que, à data, dos factos tributários, a Requerente, não podia ser considerada, sujeito passivo do imposto, facto que lhe veda qualquer responsabilidade subjectiva pelo seu pagamento;
- A Requerente fundamenta a sua posição no facto de os veículos automóveis tributados estarem inseridos no âmbito de contratos de locação financeira, o que, no nosso ordenamento jurídico, pressupõe ao locatário o gozo exclusivo do bem locado;
- Acrescentando que, no âmbito de contratos de locação financeira, a propriedade de veículos é meramente instrumental, pois, segundo Diogo Leite de Campos: “na locação financeira só é proprietário do veículo a título de garantia”;
- Pelo que, no âmbito de contratos de locação, o locador se torna proprietário com o fito, assumido, ab inicio, de ceder o gozo do bem,
- Sendo, por isso, o locatário, e não o locador, que exerce os poderes típicos da propriedade”

- Pondo em relevância o facto de que a qualificação jurídica do locador (in casu, a Requerente), ultrapassa, claramente a qualificação de proprietário, uma vez que: o locador é um proprietário meramente instrumental (conforme já foi supra citado) e, cujos direitos e deveres muito se distinguem daqueles tipicamente associados à figura jurídica da propriedade;
- “O mesmo se passando, relativamente ao adquirente com reserva de propriedade, que exerce as faculdades e poderes inerentes à condição de proprietário, incluindo o direito de usar o bem com exclusividade, praticamente sem limites, e, ainda, ao locatário com opção de compra, a quem assiste igualmente o gozo exclusivo do bem locado”;
- Ainda, segundo, Diogo Leite de Campos ( ):” O IUC é um imposto ambiental que leva em conta o uso do bem que se pressupõe, passando o proprietário a ser sujeito passivo por se pressupor que o proprietário usa o bem. Mas, mediante prova em contrário, no sentido de que o proprietário não usa o bem, havendo um outro com título a esse uso, pelo que, o sujeito passivo passa a ser este, e só este”;
- “É este o responsável efectivo pelos danos causados ao meio ambiente e às rodovias.”
- Atentos os factos apresentados, à data da ocorrência do facto gerador do imposto existiam contratos de locação financeira, conforme provas apresentadas, doc<sup>os</sup> n<sup>os</sup> 1 e 7, anexos à PI, pelo que, a Requerente não pode ser sujeito passivo do imposto, pois é detentora da figura jurídica de locadora, o que, face à letra e espírito do n<sup>o</sup> 2 do artigo 3<sup>o</sup> do Código do Imposto Único de Circulação (doravante designado por CIUC), o sujeito passivo do imposto será o locatário, pois tem o gozo do veículo e, como tal é o potencial poluidor;

1.4 A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT), apresentou resposta, da qual se retira que os atos tributários, controvertidos, não enfermam de qualquer vício de violação de Lei, pronunciando-se pela improcedência da Requerida e pela manutenção dos 621 atos de liquidação questionados, defendendo, sumariamente o seguinte:

- Põe em causa a tempestividade parcial do pedido de pronúncia arbitral, respeitante ao veículo com a matrícula ...-...-..., uma vez que a impugnação deste veículo ultrapassa o prazo dos 120 dias, nos termos do nº 1 do artigo 102 do CPPT, ex vi do artigo 70, nº 1 do mesmo diploma legal;
- Alegando que, a data de pagamento mais recente ser em 29-06-2014 e a Reclamação Graciosa, foi apresentada em 08-10-2015;
- Pedindo, por isso, o procedimento da exceção parcial invocada, nos termos do disposto no artigo 577º-alínea e) do CPC na redacção dada pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho;
- Pedindo, assim, a absolvição da Instância, nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 278º do mesmo diploma legal;
- Pedindo, também, improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se a Requerida do Pedido”.

1.5 A reunião prevista no artigo 18º do RJAT foi dispensada, por se tratar de questões já suficientemente debatidas, quer nos autos quer na Jurisprudência, entendendo, este Tribunal Arbitral Tributário, desnecessário as alegações finais, prescindindo-se, também, da inquirição de testemunhas;

- O Tribunal, em cumprimento com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, designou, previsivelmente, até ao dia 09-12-2016, a prolação da decisão arbitral, que por motivos técnicos, alheios ao Árbitro, só foi possível enviar ao CAAD em 15-12-2016.

## **2 QUESTÕES DECIDENDAS**

2.1 Face ao exposto nos números anteriores, relativamente à exposição das partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:

- A alegação feita pela Requerente relativa à liquidação material dos atos de liquidação, relativos aos anos de 2009 a 2015 referente ao IUC sobre os veículos supra referenciados na PI;
- A questão prévia da exceção perentória (tempestividade do pedido) invocada pela AT;
- A errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjetiva do imposto único de circulação liquidado e cobrado, o que constitui, a questão central a decidir no presente processo;
- O valor jurídico do registo dos veículos automóveis.

## **3 FUNDAMENTOS DE FACTO**

3.1 Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá o presente Tribunal por assente, face aos elementos existentes nos autos, os seguintes factos:

- A Requerente apresentou elementos probatórios constantes dos documentos n.ºs 1 e 2, junto à PI, que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais;

#### **4 FUNDAMENTAÇÃO DOS ATOS PROVADOS**

- Os factos dados como provados estão baseados nos documentos anexos ao pedido de pronúncia arbitral da supra referida PI, que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

#### **5 FACTOS NÃO PROVADOS**

- Não existem factos dados como não provados, dado que todos os factos tidos como relevantes para a apreciação do pedido foram provados.

#### **6 FUNDAMENTOS DE DIREITO**

6.1 O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº 1, alínea a), 5º nº 2, alínea a), 6º nº 1, 10º nº1, alínea a) e nº 2 do RJAT:

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, ex vi, artigos 4º e 10º, nº 2, do RJAT e artigo nº 1 da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março;
- O processo não enferma de nulidades;
- Existindo uma questão prévia sobre a qual o Tribunal se deve pronunciar.

#### **QUESTÃO PRÉVIA**

1º-A Autoridade Tributária, Requerida no processo supra citado, vem, no âmbito da sua Resposta, apresentada, nos termos do disposto e para os efeitos previstos no nº 1 e 2 do artigo 17º do RJAT, invocar a intempestividade parcial da Reclamação Graciosa, apresentada pela Requerente, referente ao veículo com a matrícula ...-...-... e, que se encontra inserido nos atos tributários, constantes dos documentos nºs 1 e 2, anexos à PI;

2º- Acresce que o Pedido de Pronúncia Arbitral foi apresentado em consequência do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa (cfr., teor da PI);

3º-No entanto, a Requerente só foi notificada pela AT, para efeitos de audição prévia, apenas em 17-05-2016, cfr., documento comprovativo, nº 1, anexo à resposta da Requerente no âmbito da alegada exceção peremptória;

4º- Contudo, aquando dessa notificação, a Requerente já tinha apresentado o pedido de pronúncia arbitral tributário, em 09-05-2016;

5º-Alega, a Requerente de que há muito tinha sido ultrapassado o prazo legal de 4 meses de que a AT dispunha para apreciar a Reclamação Graciosa, nos termos do nº 1 do artigo 57º da LGT;

6º-De qualquer forma, “a Reclamação Graciosa não teve uma decisão final de indeferimento expresso quer com base na alegada extemporaneidade, total ou parcial, fosse por qualquer outro motivo”;

7º-No âmbito da exceção entendida pela AT, alegando que os atos tributários não podem ser fundamentados a posterior (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in LGT

anotada, Visilis, 1999, p. 265 e, Acórdão do TCAN, Secção de CT, de 10-05-2011, proc. 03716/10, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));

8º-Para os efeitos devidos, a “antecedente RG não é extemporânea total ou parcialmente;

9º-Até porque a AT não chegou a emitir liquidações oficiosas, pois foi a Requerente que quem liquidou e pagou o IUC, “tratando-se, pois, de casos de autoliquidação” cfr., A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, in ISV e IUC, Códigos anotados, Coimbra Editora, p. 218 e 219;

10º-Pelo que o prazo de Reclamação Graciosa, in casu, era de 2 anos e não de apenas 120 dias, uma vez que estava em causa uma reclamação contra autoliquidações de IUC, como resulta do texto da RG, não existem dúvidas de que a Reclamação Graciosa foi apresentada contra as autoliquidações de IUC dentro do prazo de 2 anos, consignado no artigo 131º nº 1 do CPPT;

11º- Considerando-se que, a Reclamação Graciosa foi apresentada em 08-10-2015, presume-se tacitamente indeferida em 08-02-2016 e o PI foi apresentado em 09-05-2016, dentro do prazo de 90 dias;

12º-Atentos os factos sumariamente descritos, a Reclamação Graciosa é totalmente tempestiva, pelo que, conseqüentemente, é totalmente tempestivo o presente Pedido de Pronuncia Arbitral.

6.2 O pedido, objecto do presente processo é a declaração de anulação dos 621 atos de liquidação do IUC relativo aos veículos automóveis melhor identificados nos documentos nºs 1 e 2, Anexo à PI;

6.2.1 Condenação da AT ao reembolso do montante do imposto relativo a tais liquidações no valor de € 50. 446,40;

6.2.2 Condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios sobre os mesmos montantes.

6.3 A matéria de facto está fixada, tal como consta do nº 3.1 supra, importando, agora, determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decididas, identificadas no nº 2.1 supra, sendo certo que a questão central, em causa, nos presentes autos, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT, consiste em saber se o nº 1 do artigo 3º do CIUC relativo à incidência subjetiva do imposto único de circulação consagra ou não uma presunção ilidível.

6.4 Tudo analisado e, tendo em conta, por um lado, as posições das partes em confronto, mencionadas nos pontos 1.3 e 1.4 supra e, considerando, por outro lado que a questão central a decidir é a de saber se o nº 1 e 2 do artigo 3º do CIUC consagra ou não uma presunção legal de incidência tributária, cumpre, neste contexto, apreciar e proferir decisão.

## **7 QUESTÃO DA ERRADA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJETIVA DO IUC**

7.1 Considerando ser pacífico o entendimento, na doutrina, de que na interpretação das leis fiscais valem plenamente os princípios gerais de interpretação os quais serão, apenas e naturalmente, limitados pelas exceções e particularidades ditadas pela própria lei objeto de interpretação. Trata-se de um entendimento que tem vindo a merecer acolhimento nas Leis Gerais Tributárias de outros países e que veio também a ter assento no artigo 11º da nossa Lei Geral Tributária, o que vem, aliás, sendo frequentemente sublinhado pela jurisprudência.

É consensualmente aceite que tendo em vista a apreensão do sentido da lei, a interpretação socorre-se, a priori, em reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, o que significa, procurar o seu sentido literal, valorando-o e aferindo-o à luz de outros critérios, intervindo, os designados elementos de natureza lógica, racional ou teleológicos e de ordem sistemática:

- A propósito da interpretação da lei fiscal, há a considerar a jurisprudência, nomeadamente, os Acórdãos do STA de 05-09-2012, processo nº 0314/12 e de 06-02-2013, processo 01000/12, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), a importância do disposto no artigo 9º do Código Civil (CC), enquanto elemento fundamental da hermenêutica jurídica;
- Dispõe o nº 1 do artigo 3º do CIUC que “São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados”;
- A formulação usada no referido, artigo, socorre-se da expressão “considerando-se” o que suscita a questão de saber se, a tal expressão pode ser atribuído um sentido presuntivo, equiparando-se à expressão “presumindo-se”, trata-se de expressões frequentemente utilizadas, com sentidos equivalentes;
- Como ensina Jorge Lopes de Sousa, in Código do Procedimento e do Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume I , 6ª Edição, Área Editora, SA, Lisboa 2011, p. 589, que em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “presume-se” ou por expressão semelhante, aí se mencionando diversos exemplos dessas presunções, referindo-se a constante no artigo 40º, nº 1 do CIRS, em que se usa a expressão “ presume-se” e a constante no artigo 46º nº 2, do mesmo Código, em que se faz uso da expressão “considera-se”, enquanto expressão com um efeito semelhante àquela e consubstanciando, igualmente, uma presunção;

- Na formulação legal exarada no nº 1 do artigo 3º do CIUC, em que se consagrou uma presunção, revelada pela expressão “considerando-se”, de significado semelhante e de valor equivalente à expressão “presumindo-se”, em uso desde a criação do imposto em questão;
- O uso da expressão “considerando-se” mais não visou do que o estabelecimento de uma aproximação mais vincada e nítida entre o sujeito passivo do IUC e o efectivo proprietário do veículo, o que está em sintonia com o reforço conferido à propriedade do veículo, que passou a constituir o facto gerador do imposto, nos termos do artigo 6º do CIUC;
- A relevância e o interesse da presunção, em causa, que historicamente foi revelado por intermédio da expressão “presumindo-se” e que agora, se serve da expressão “considerando-se”, reside na verdade e na justiça que, por essa via, se confere às relações fiscais e, que corporizam valores fiscais fundamentais, permitindo tributar o real e efectivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário. Se o caso, assim não fosse considerado, não se admitindo e relevando a apresentação de elementos probatórios destinados à demonstração de que o efectivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo e, que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário, aqueles valores seriam objectivamente postergados.

7.2 Há a considerar, também, o princípio da equivalência, inscrito no artigo 1º do CIUC, que tem subjacente o princípio do poluidor-pagador e, concretiza a ideia nele inscrita de que quem polui deve, por isso, pagar. O referido princípio tem assento constitucional, na medida em que representa um corolário do disposto na alínea h) do nº 2 do artigo 66º da constituição, tendo, também, assento no direito comunitário, seja ao nível do direito originário, artigo 130º-R, do Tratado de Maastrich (Tratado da União Europeia, de 07-02-1992), onde o aludido princípio passou a constar como suporte da Política Comunitária, no domínio ambiental e que visa responsabilizar quem contribui com os prejuízos que advêm para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam

assumidos pelos seus proprietários-utilizadores, como custos que só eles devem suportar.

7.3 Atentos os factos supra descritos, importa salientar que os já referidos elementos de interpretação, sejam os relacionados com a interpretação literal, apoiada nas palavras legalmente utilizadas, sejam as respeitantes aos elementos lógicos de interpretação, de natureza histórica ou de ordem racional, apontam, todos eles, no sentido de que a expressão “considerando-se” tem um sentido equivalente à expressão “presumindo-se”, devendo, assim entender-se que o disposto no nº 1 do artigo 3º do CIUC consagra uma presunção legal que, face ao artigo 73º da LGT, onde se estabelece que “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”, será necessariamente ilidível, o que significa que os sujeitos passivos são, em princípio, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados. Serão, pois, essas pessoas, identificadas nessas condições a quem a AT se deve, necessariamente, dirigir;

- Mas será, em princípio, dado que no quadro de audição prévia, de carácter obrigatório, face ao disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 60º da LGT, a relação tributária poderá ser reconfigurada, validando-se o sujeito passivo inicialmente identificado ou redireccionando-se o procedimento no sentido daquele que for, afinal, o verdadeiro e efectivo, sujeito passivo do imposto em causa.
- O contribuinte tem o direito de ser ouvido, mediante audição prévia (José Manuel Santos Botelho, Américo Pires Esteves e José Cândido de Pinho, in Código do Procedimento Administrativo, Anotado e Comentado, 4ª edição, Almedina, 2000, anotação 8 do artigo 100º).
- A audição prévia que, naturalmente, se há de concretizar em momento imediatamente anterior ao procedimento da liquidação, corresponde à sede e altura própria para, com certeza e segurança se identificar o sujeito passivo do IUC.
- Que nos autos em apreço, a Requerente, demonstrou, à AT, no âmbito da Reclamação Graciosa, que os factos incidiam no âmbito de contratos de

locação financeira, ou por contratos de locação operacional com promessa de compra e venda e ALD, os quais estão detalhados no quadro anexo aos autos, doc<sup>os</sup> n<sup>o</sup> 5, pelo que à data da incidência do IUC, eram os locatários os responsáveis pelo pagamento dos IUCs, nos termos do n<sup>o</sup> 2 do artigo 3<sup>o</sup> do CIUC.

## 8 SOBRE O VALOR JURÍDICO DO REGISTO

8.1 Relativamente ao valor jurídico do registo, importa notar o que estabelece o n<sup>o</sup> 1 do artigo 1<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 54/75, de 12 de Fevereiro (diversas vezes alterado, sendo a última por via da Lei n<sup>o</sup> 39/2008, de 11 de Agosto), quando estatui 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”:

- O artigo 7<sup>o</sup> do Código do Registo Predial (CRP), aplicável, supletivamente, ao registo de automóveis, por força do artigo 29<sup>o</sup> do CRA, dispõe 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”;
- O registo definitivo não constitui mais do que uma presunção ilidível, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência vem assinalando, podendo ver-se, entre outros os Acórdãos do STJ n<sup>o</sup> 03B4369 de 19-02-2004 e n<sup>o</sup> 07B4528, de 29-01-2008, disponíveis em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);
- Portanto, a função legalmente reservada ao registo é por um lado a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso em apreço, dos veículos e, por outro lado, permite-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no 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;

- 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;
- Neste contexto cabe lembrar que, face ao disposto no n.º 1 do artigo 408.º do CC, a transferência de direitos reais sobre as coisas, no caso sub judice, veículos automóveis, é determinado por mero efeito do contrato, sendo que nos termos do disposto na alínea a) do artigo 879.º do CC, entre os efeitos essenciais do contrato de compra e venda, avulta a transmissão da coisa;
- Face ao exposto, torna-se claro que o pensamento legislativo aponta no sentido de que o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, consagra uma presunção “juris tantum, consequentemente ilidível, permitindo, assim, que a pessoa, que, no registo, está inscrita como proprietária do veículo, possa apresentar elementos de prova destinados a demonstrar que tal propriedade está inserida na esfera jurídica de outra pessoa, para quem a propriedade foi transferida;
- O que no referente aos factos controvertidos, existem contratos de locação financeira, que foram provados pela Requerente, tanto no âmbito da Reclamação, tacitamente indeferida pela AT, doc.º n.º 1 e 2, anexos aos autos, como no pedido de pronuncia arbitral, doc.ºs 1 a 7, configurando, por isso a certeza de que pertence aos respectivos locatários a responsabilidade subjectiva dos IUCs, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC.

## **9 A PRESUNÇÃO DO ARTIGO 3.º DO CIUC E A DATA EM QUE O IUC É EXIGÍVEL**

### **9.1 DATA EM QUE O IUC É EXIGÍVEL**

- O IUC é um imposto de tributação periódica, cuja periodicidade corresponde ao ano que se inicia no ato da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, conforme o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do CIUC;
- É exigível nos termos do n.º 3 do artigo 6.º do referido Código;
- Sendo de referir que, quanto à liquidação do IUC tributado à Requerente sobre os veículos supra referenciados, nos anos de 2009 a 2015 não são de considerar, porque ao tratar-se de contratos de locação financeira e outros, melhor identificados na PI, ao momento dos factos tributários, as viaturas em causa estavam na esfera jurídica dos locatários, pelo que estes detêm o uso e o gozo dos referidos veículos, pelo que nos termos do n.º 1 e 2 do CIUC, têm que ser responsabilizados, pelo pagamento da obrigação do referido *imposto*.

9.1.1 Em relevância sobre o ónus da prova, estipula o artigo 342.º n.º 1 do CC “àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”;

9.1.2 Também o artigo 346.º do CC (contra prova) determina, que “à prova que for produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório pode a parte contrária opor contra prova a respeito dos mesmos factos, destinados a torná-los duvidosos; se o conseguir, é a questão decidida contra a parte onerada com a prova.” (Como afirma Anselmo de Castro, A., 1982, ED. Almedina Coimbra, “Direito Processual Civil Declaratório”, III, p. 163, “recaindo sobre uma das partes ónus probatório, à parte contrária basta opor contra prova, sendo esta uma prova destinada a tornar duvidosa os factos alegados pela primeira”.

Assim, no caso dos autos, o que a Requerente tem que provar, afim de ilidir a presunção que decorre quer do artigo 3.º do CIUC quer do próprio Registo Automóvel, é que ela Requerente não detinha a posse e uso dos referidos veículos em causa, só era proprietária jurídica dos veículos no período a que dizem respeito as autoliquidações impugnadas. Propõe provar, segundo resulta dos autos, que os veículos,

eram usufruídos pelos respectivos locatários (cfr., nº 1 a 5 , anexos à Reclamação Graciosa, constantes do PA, que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

## 9.2 ILISÃO DA PRESUNÇÃO

- A Requerente, como se refere em 3.1., relativamente aos factos provados, alegou, com o propósito de afastar a presunção, não ser sujeito passivo do imposto, aquando da ocorrência dos factos tributários, oferecendo para o efeito os seguintes documentos:
- Documentos, nº 1 a 7, constantes da Reclamação Graciosa, e da PI ;
- Pois a Requerente, devido à sua actividade Comercial, os veículos que fazem parte de contratos de locação, financeira e outros que se pressupõe nos termos do nº 2 do artigo 3º do CIUC que: “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”;
- Ora, esses documentos, gozam, da presunção da veracidade prevista no nº 1 do artigo 75º da LGT. Decorrendo daqui, que à data em que o IUC era exigível quem detinha a propriedade dos veículos automóvel eram os legítimos locatários.

## 10 OUTRAS QUESTÕES RELATIVAS À LEGALIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO

- Relativamente à existência de outras questões atinentes à legalidade dos atos de liquidação, tendo em conta que está ínsito no estabelecimento de uma ordem de conhecimentos dos vícios, tal como o previsto no artigo 124º do CPPT, que procedendo o pedido de pronúncia arbitral baseado em vícios que impedem a renovação das liquidações impugnadas, fica prejudicado,

porque inútil, o conhecimento de outros vícios, não se afigura necessário conhecer das demais questões suscitadas.

## **11 REEMBOLSO DO MONTANTE TOTAL PAGO**

- Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT e, em conformidade com o aí estabelecido, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos de procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários "Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito"
- Trata-se de comandos legais que se encontram em total sintonia com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável ao caso, ex vi, do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, no qual se estabelece que " A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, correspondendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei".
- O caso constante nos presentes autos, suscita a manifesta aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, referenciados, neste processo, terá, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, seja a título do imposto pago, seja dos correspondentes juros compensatórios, como forma de alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

## **12 DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

- A declaração da ilegalidade e consequente anulação de um ato administrativo confere ao destinatário do ato o direito à reintegração da situação em que o mesmo se encontraria antes da execução do ato anulado.
- No âmbito da liquidação do imposto, a sua anulação confere ao sujeito passivo o direito à restituição do imposto pago e, em regra o direito a juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT e, artigo 61º do CPPT.
- Pelo que tem a Requerente direito a juros indemnizatórios sobre o montante de imposto pago referente às liquidações anuladas.

## **13 DECISÃO**

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação do IUC, respeitante aos anos de: 2009 a 2015 relativamente aos veículos automóveis identificados no presente processo, anulando-se, consequentemente, os correspondentes atos tributários;
- Julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de 50.446,40 euros, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar estes pagamentos.

**VALOR DO PROCESSO:** Em conformidade com o disposto nos artigos 306º nº 2 do CPC e 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 50.446,40 euros.

CUSTAS: De harmonia com o n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2. 142,00, nos termos da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária Aduaneira.

Notifique-se, as partes.

Lisboa, 15-12-2016

O Árbitro

Maria de Fátima Alves

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