

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 259/2017-T**

**Tema: Imposto Único de Circulação - Incidência Subjetiva.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO:**

A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, sociedade com sede em ..., ..., ..., titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., doravante designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e consequente declaração de ilegalidade de 180 liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) respeitantes aos exercícios de 2013 e 2014 e respetivos juros compensatórios, no valor global de € 21.263,49, bem como a condenação da Requerida na restituição do indicado valor, acrescido de juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente é a sociedade importadora, em exclusivo, de todos os veículos automóveis da marca “B...” para o mercado nacional;
- b) No âmbito da sua atividade, a Requerente importa os automóveis da referida marca e procede à sua alienação aos concessionários;
- c) Pese embora a Requerente tenha de solicitar junto dos serviços competentes a atribuição das matrículas dos veículos importados, sendo, em consequência, o registo

inicial de propriedade feito em nome da Requerente, a verdade é que, ainda antes da atribuição das matrículas já os veículos foram alienados aos concessionários;

d) Por essa razão, é emitida uma fatura respeitante ao valor de venda dos veículos aos concessionários apenas com a identificação do número de quadro do veículo;

e) Após a atribuição das matrículas, é emitida uma fatura aos concessionários, já com a identificação da matrícula, correspondente ao ISV/IA suportado pela Requerente;

f) A Requerente não é sujeito passivo de imposto único de circulação, porquanto à data em que o imposto se tornou exigível não era proprietária dos respetivos veículos, por já os haver vendido;

g) O registo de propriedade do veículo não tem efeito constitutivo mas meramente declarativo;

h) O n.º 1 do artigo 3º do CIUC, na redação em vigor à data dos factos, prevê uma presunção de propriedade ilidível;

i) Assim, sujeito passivo do IUC é o proprietário, ainda que não figure no registo automóvel, desde que seja feita prova bastante para ilidir a presunção legal proveniente do registo;

j) A Requerente pagou o imposto em causa nos presentes autos, bem como os correspondentes juros compensatórios;

k) A Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações em causa nos presentes autos, tendo a mesma sido indeferida.

A Requerente juntou 15 documentos, tendo arrolado duas testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 27 de Junho de 2017.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, apresentando defesa por exceção e por impugnação.

Por exceção, invocou, em síntese:

- a) A reclamação graciosa deduzida contra as 48 liquidações assinaladas no campo “extemporâneo” do quadro de fls. 30 e 31 do PA foi apresentada após o decurso do prazo de 120 dias previsto no artigo 70º nº 1 do CPPT, sendo assim extemporânea;
- b) Quanto a estas liquidações, deveria a Requerente ter apresentado impugnação no prazo de 90 dias contado após a data do termo do prazo de pagamento voluntário do IUC, prazo esse que, à data da apresentação da impugnação, já se encontrava ultrapassado;
- c) A extemporaneidade constitui uma exceção perentória, que importa a absolvição da Requerida do pedido.

Por impugnação, alega em síntese o seguinte:

- a) O legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que são sujeitos passivos do IUC os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados;
- b) À data do facto gerador do imposto, os veículos encontravam-se registados em nome da Requerente, pelo que era esta a proprietária dos veículos sobre os quais incidiram as liquidações impugnadas;
- c) O artigo 3º do CIUC não estabelece qualquer presunção de propriedade, mas uma verdadeira ficção de propriedade;
- d) As faturas juntas pela Requerente não constituem qualquer contrato de compra e venda nem são aptas a comprovar a celebração de um contrato de compra e venda;
- e) As faturas juntas pela Requerente não demonstram a transferência de propriedade do veículo automóvel;
- f) Não se encontra demonstrado nos autos o pagamento das faturas juntas pela Requerente nem a data em que tal pagamento terá ocorrido;

- g) As únicas faturas juntas pela Requerente com identificação da matrícula dos veículos reportam-se à repercussão do ISV aos concessionários, não sendo aptas, por isso, a comprovar a venda dos ditos veículos;
- h) A falta de cumprimento da obrigação de atualização dos registos faz impender sobre a Requerente a responsabilidade pelas custas arbitrais.

Conclui, peticionando a procedência da exceção invocada e, em consequência, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

A Requerente respondeu à exceção invocada pela Requerida, pugnando pela sua improcedência.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

## **II. APRECIACÃO DA EXCEPCÃO INVOCADA:**

Invoca a AT, relativamente às 48 liquidações assinaladas no campo “extemporâneo” do quadro de fls. 30 e 31 do PA, que se encontra ultrapassado o prazo para a Requerente deduzir impugnação.

Isto porque, de acordo com a Requerida, tratando-se de liquidações de IUC e não de autoliquidações, o prazo para deduzir a competente reclamação graciosa é de 120 dias contados da data do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 70º nº 1 do CPPT.

Atento o prazo de pagamento voluntário de cada uma destas liquidações – Outubro e Novembro de 2013 e Dezembro de 2014 – e o prazo de apresentação da reclamação graciosa – 22/07/2016 – é manifesta, segundo a Requerida, a extemporaneidade da reclamação apresentada e, consequentemente, da subsequente impugnação.

Por seu turno, invoca a Requerente que o prazo para apresentação da reclamação graciosa é o prazo previsto no artigo 131º do CPPT - dois anos após a apresentação da declaração –, atento o facto de se tratar *in casu* de autoliquidações e não de liquidações, pelo que nenhuma extemporaneidade se verifica.

Cumprе apreciar.

A apreciação desta questão passa pela determinação da natureza das liquidações de IUC em causa, concretamente, saber se se trata de liquidações efetuadas pela Requerida ou de autoliquidações levadas a cabo pela Requerente.

Prossigamos, então, para o apuramento da *tipologia* da liquidação.

Sob a epígrafe *liquidação*, dispunham os números 1 e 2 do artigo 16º do CIUC, na versão em vigor até 31/12/2013:

*“1 - A competência para a liquidação do imposto é da Direcção-Geral dos Impostos.*

*2 - A liquidação do imposto é feita pelo próprio sujeito passivo através da Internet, nas condições de registo e acesso às declarações electrónicas, sendo obrigatória para as pessoas colectivas.”*

Após a alteração introduzida pela Lei nº 83-C/2013, de 31/12, passou o número 1 do mesmo artigo a ter a seguinte redação:

*“1 - A competência para a liquidação do imposto é da Autoridade Tributária e Aduaneira, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças da residência ou sede do sujeito passivo.”*

Pese embora a diferente redação, a verdade é que não foram introduzidas, na parte que para os presentes autos importa, alterações relevantes no número 1 do citado artigo 16º, mantendo-se a competência para a liquidação do imposto da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Atendendo ao critério do órgão competente para realizar a liquidação, parece resultar do nº 1 do artigo 16º estarmos perante uma liquidação administrativa.

Contudo, tal entendimento deverá ser temperado com a leitura do n.º 2 do mesmo artigo, que determina caber ao sujeito passivo fazer a liquidação.

Assim, sabendo que se fala em autoliquidação quando a liquidação do tributo seja realizada pelo sujeito passivo, tendo por base a matéria coletável inscrita nas respetivas declarações, pergunta-se: a liquidação do IUC assume a tipologia de autoliquidação?

Para a resposta a esta questão, importa atentar no teor dos artigos 17.º e 18.º do CIUC, de onde resulta, sem qualquer margem para dúvidas, que a regra é a de que a liquidação do imposto é efetuada pelo próprio sujeito passivo, apenas sendo efetuada pela Autoridade Tributária nos casos previstos no artigo 18.º, situação em que, em virtude do comportamento omissivo do sujeito passivo, a Autoridade Tributária procede à liquidação oficiosa do imposto, notificando o sujeito passivo para proceder ao respetivo pagamento.

Significa isto que, em regra, o IUC assume a natureza de uma autoliquidação.

Nesse sentido veja-se, por todos, **ANTÓNIO BRIGAS AFONSO e MANUEL TEIXEIRA FERNANDES**, *Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Códigos Anotados*, Coimbra Editora, p. 218 e ss.)

No caso dos autos, foi a Requerente que procedeu à liquidação do imposto, pese embora a Autoridade Tributária tenha, por assim dizer, contribuído para tal liquidação, através do envio à Requerente da notificação para audição prévia à liquidação oficiosa de IUC.

Mas a verdade é que tal liquidação oficiosa não chegou a ser efetuada, em virtude de a Requerente, notificada para efeitos de audição prévia, ter procedido à liquidação do IUC.

Assim, dúvidas não restam de que estamos, *in casu*, perante uma verdadeira autoliquidação de IUC, efetuada pelo sujeito passivo.

Tratando-se de uma autoliquidação, é a mesma sindicável no prazo de dois anos, contados da liquidação efetuada, previsto no artigo 131.º do CPPT.

Posto isto, analisadas as liquidações impugnadas, verifica-se não ter sido nenhuma emitida antes de 22 de julho de 2014, data relevante para efeito da verificação da tempestividade da reclamação graciosa, apresentada em 22/07/2016.

Verifica-se assim que a reclamação graciosa foi apresentada no prazo de dois anos contados da data de emissão das liquidações impugnadas, sendo por isso tempestiva.

Improcede, assim, a exceção invocada pela Requerida.

### **III. SANEAMENTO:**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem outras nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

### **IV. QUESTÕES A DECIDIR:**

Atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos, cumpre:

- a. Apurar quem é sujeito passivo de IUC quando, na data da verificação do facto gerador do imposto, o veículo automóvel já tiver sido alienado;
- b. Apurar qual o valor jurídico do registo automóvel em sede de IUC, *maxime* para efeitos da incidência subjetiva do imposto;
- c. Determinar se a não atualização do registo automóvel permite considerar, como sujeitos passivos de IUC, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados; e
- d. Apurar se as faturas juntas pela Requerente são ou não aptas a provar as pretensas alienações.

### **V. MATÉRIA DE FACTO:**

### **a. Factos provados**

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente é a sociedade importadora, em exclusivo, de todos os veículos automóveis da marca “B...” para o mercado nacional;
2. No âmbito da sua atividade, a Requerente importa os automóveis da referida marca e procede à sua alienação aos concessionários;
3. Para efeito da venda dos veículos importados, a Requerente solicita a atribuição das respetivas matrículas, sendo, em consequência, o registo inicial de propriedade feito em nome da Requerente;
4. A Requerente emite aos concessionários uma fatura respeitante ao valor de venda dos veículos aos concessionários apenas com a identificação do número de quadro do veículo;
5. Após a atribuição das matrículas, é emitida uma fatura aos concessionários já com a identificação da matrícula, com o valor correspondente ao ISV/IA;
6. Nenhum dos veículos constantes das liquidações impugnadas pertence à categoria F) ou G) a que alude o artigo 4º do CIUC;
7. Das 180 liquidações impugnadas, 174 referem-se a veículos em relação aos quais, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, havia sido emitida pela Requerente uma fatura de venda a terceiro;
8. A Requerente reclamou graciosamente das liquidações de IUC e juros compensatórios ora impugnadas;
9. Por ofício datado de 19/12/2016, foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada;
10. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 09/04/2017;



11. A Requerente pagou o imposto e os juros compensatórios que ora se discutem.

**b. Factos não provados**

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

**c. Fundamentação da matéria de facto**

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

**VI. DO DIREITO:**

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o direito aplicável.

A primeira das questões a analisar prende-se com a interpretação da norma contida no n.º 1 do artigo 3º do CIUC, na redação em vigor à data dos factos, e, mais concretamente, em saber se aquela contém ou não uma presunção legal.

A este propósito, invoca a Requerente que, relativamente às liquidações de IUC em crise, não se encontram preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva previstos no artigo 3º do CIUC, não sendo, por isso, sujeito passivo de IUC.

Para o efeito alega, em síntese, que o artigo 3º do CIUC, na redação em vigor à data dos factos, estabelece uma presunção implícita de propriedade dos veículos a favor de quem os mesmos se encontrem registados, presunção essa que, por força da aplicação da regra geral prevista no artigo 73º da Lei Geral Tributária, é ilidível mediante prova em contrário.

Por seu turno, a Requerida defende que o artigo 3º do CIUC não estabelece qualquer presunção implícita, mas uma verdadeira ficção legal, inilidível, portanto, mediante prova em contrário.

Atenta a posição das partes, vejamos aquela que deverá ser, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica consagradas, a interpretação do artigo 3º nº 1 do CIUC.

Disponha o número 1 do artigo 3º do CIUC, na redação em vigor à data dos factos:

*“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.”*

Da simples leitura do número um do indicado preceito verifica-se, sem grandes dificuldades, que a pedra de toque está na expressão “considerando-se” utilizada pelo legislador.

Atenta a terminologia utilizada, deverá entender-se que o legislador pretendeu estabelecer uma presunção implícita ou uma verdadeira ficção legal?

Para a apreciação desta questão, importa, antes de mais, trazer aqui à colação alguns conceitos jurídicos e definições legais.

Assim, nos termos do disposto no artigo 349º do Código Civil, presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.

Relativamente às presunções legais, prescreve o número 2 do artigo 350º do mesmo Código que estas podem ser ilididas mediante prova em contrário, salvo nos casos em que a lei o proibir.

Já no que diz respeito, em concreto, às presunções de incidência tributária, estabelece o artigo 73º da Lei Geral Tributária que estas admitem sempre prova em contrário.

Para além de presunções, o legislador recorre também às chamadas “ficções legais”, as quais se traduzem “*num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas*”<sup>1</sup>.

De acordo com a tese avançada pela Requerida, o facto de o artigo 3º nº 1 do CIUC estabelecer que se “consideram” como proprietários, ao invés de “presumem-se” como proprietários, revela que o legislador, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, pretendeu expressamente determinar que as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados se consideram, sem admissibilidade de qualquer prova em contrário, proprietários dos mesmos.

Ainda de acordo com a Requerida, se o legislador pretendesse criar uma presunção e não uma ficção legal, teria escrito, como faz em diversos outros diplomas, que se presumem proprietários e não que se consideram proprietários.

Desde já poderemos adiantar não sufragar este tribunal do entendimento defendido pela Requerida.

Isto porque, pela análise dos elementos histórico e teleológico, para além, naturalmente, do elemento literal, de interpretação legislativa, chegaremos, inevitavelmente, à conclusão de que o legislador não pretendeu estabelecer qualquer ficção legal, mas apenas e só uma presunção, ilidível mediante prova em contrário nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 73º da Lei Geral Tributária.

Senão vejamos:

Quanto ao elemento histórico, importa referir que o atual IUC teve a sua génese na criação, através do DL 599/72, de 30 de Dezembro, do imposto sobre veículos.

---

<sup>1</sup> FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, “O uso de presunções no direito tributário”, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 325-327, página 20.

Este imposto sobre veículos, que se manteve em vigor até à criação do atual IUC, consagrava expressamente que o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados – *vd.* artigo 3º do Regulamento do Imposto sobre Veículos, anexo ao indicado DL 599/72, de 30 de Dezembro.

Aquando da aprovação do novo CIUC, o legislador substituiu a expressão “*presumindo-se como tais*” pela expressão “*considerando-se como tais*”, mas nem por isso se poderá defender que tal alteração signifique uma verdadeira substituição de uma presunção (ilidível) por uma ficção legal (inilidível).

É que, conforme nos ensina **JORGE LOPES DE SOUSA**<sup>2</sup>, em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “*presume-se*” ou por expressão semelhante. A título de exemplo, avança o autor que no artigo 40º nº 1 do CIRS se utiliza a expressão “*presume-se*”, ao passo que no artigo 46º nº 2 do mesmo Código se faz uso da expressão “*considera-se*”, não havendo qualquer diferença entre uma e outra expressão, ambas significando, afinal, o mesmo: uma presunção legal.

O mesmo se passou com o CIUC em que, não obstante ter sido alterada, em relação à redação original, a expressão “*presume-se*” pela expressão “*considera-se*”, nenhuma alteração de fundo se produziu, tendo as diferentes expressões exatamente o mesmo significado.

À mesmíssima conclusão chegamos pela análise do elemento teleológico.

De facto, importa ter presente a exposição de motivos da Proposta de Lei nº 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho.

---

<sup>2</sup> In “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, Volume I, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 589.

Analisada esta exposição de motivos, verifica-se que o que se pretendeu foi empreender uma *“reforma global e coerente dos impostos ligados à aquisição e propriedade dos veículos automóveis”* a qual resulta da *“necessidade imperiosa de trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal e da necessidade, mais imperiosa ainda, de subordiná-la aos princípios e preocupações de ordem ambiental e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel”*.

Continuando, explica a referida exposição de motivos que *“os dois novos impostos que agora se criam, o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação, constituem muito mais do que o prolongamento técnico das figuras criadas nos anos 70 e 80 que os antecederam, voltadas predominantemente para a angariação da receita, indiferentes ao custo social resultante da circulação automóvel. Constituem algo diferente, figuras já do século em que vivemos, com as quais se pretende, com certeza, angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade.”*

O que levou, inclusive, à consagração do princípio da equivalência, inscrito no artigo 1º do CIUC, *“deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária. É este princípio que dita a oneração dos veículos em função da respetiva propriedade e até ao momento do abate”*.

O IUC, enquanto verdadeiro imposto ambiental, tem, pois, por sujeito passivo o poluidor, mais não passando, afinal, da consagração do princípio do poluidor-pagador.

Por onde se verifica que o princípio estruturante da reforma da tributação automóvel é justamente a incidência da tributação sobre o verdadeiro utilizador do veículo, não se coadunando este princípio com a leitura “cega” da letra da lei, que poderia levar, afinal, a tributar quem não fosse proprietário e, dessa forma, quem não fosse o sujeito causador do “custo ambiental e viário” provocado pelo veículo, a que alude o artigo 1º do CIUC.

De tudo quanto ficou exposto resulta que os elementos literal, histórico e teleológico de interpretação da lei conduzem necessariamente à conclusão de que a expressão “*considerando-se*” tem exatamente o mesmo sentido que a expressão “*presumindo-se*”, devendo, desta forma, entender-se que o artigo 3º nº 1 do CIUC, na versão em vigor à data dos factos, consagra uma verdadeira presunção de propriedade e não qualquer ficção, sendo, por isso, tal presunção ilidível.

Aliás, foi justamente por o artigo 3º nº 1 do CIUC, na redação anteriormente em vigor, consagrar uma presunção ilidível, que o legislador, optando desta feita por consagrar uma verdadeira ficção legal e não uma presunção, alterou a redação deste artigo 3º nº 1 do CIUC, através do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto de propriedade, o qual passou assim a ter a seguinte redação:

*“São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.”*

Na redação em vigor à data dos factos, porém, sujeito passivo do imposto é, em princípio, o proprietário, já que a lei presume que é este quem utiliza o bem. Mas se se provar que, afinal, não é o proprietário quem faz uso do veículo, mas um terceiro, então será este, fatalmente, o sujeito passivo do imposto.

É esta, salvo melhor, a interpretação que está em sintonia, por um lado, com o princípio enunciado no artigo 11º nº 3 da Lei Geral Tributária, segundo o qual, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias “*deve atender-se à substância económica dos factos tributários*” e, por outro lado, com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários<sup>3</sup>.

Aliás, qualquer outra interpretação violaria, desde logo, o já falado princípio da equivalência consagrado no artigo 1º do CIUC, nos termos do qual se estabelece que o IUC

---

<sup>3</sup> **JORGE LOPES DE SOUSA**, *op. cit.*, pp. 590 e ss.

procura “*onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

Assente que fica a natureza jurídica da norma contida no n.º 1 do artigo 3º do CIUC, na redação em vigor à data dos factos, cumpre agora clarificar a questão da incidência subjetiva do imposto quando o veículo, à data do facto gerador do imposto, já tiver sido alienado.

Celebrado o contrato de compra e venda, o adquirente será instituído, *ex contractu*, na posição de proprietário, conseqüentemente passando a ser-lhe aplicável o n.º 1 do artigo 3º do CIUC; *i.e.*, o novo proprietário passa a deter, para efeitos de IUC, a posição de sujeito passivo do imposto.

E tal solução impõe-se desde o momento da perfeição do contrato de compra e venda não apenas porque o CIUC o determina – ao afirmar que “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários*” –, mas também pelo facto de entre nós vigorar o princípio da consensualidade, que importa que a transmissão da propriedade ocorra por mero efeito do contrato; como resulta em primeira linha do n.º 1 do artigo 408º do Código Civil.

E o que se vem de dizer releva para sustentar a nossa posição no que tange ao valor jurídico do registo automóvel. Recorde-se, porém, que de acordo com a regra geral acima vista a transferência do direito se produz *ex contractu*, *sem necessidade de qualquer ato material ou de publicidade*<sup>4</sup>.

Como pacificamente aceite pela doutrina e pela jurisprudência, perante o silêncio do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, quanto à questão do valor jurídico do registo automóvel, torna-se necessário lançar mão da disciplina do registo predial; operação ademais autorizada pelo artigo 29º daquele Decreto-Lei.

Ora, atendendo ao Código do Registo Predial – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 125/13, de 30 de agosto –, *maxime* ao seu artigo 7º, e conjugando esta norma com o artigo 1º do Decreto-Lei n.º 54/75, rapidamente se infere a função primacial do registo (automóvel): dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor.

<sup>4</sup> Cfr. **HEINRICH EWALD HÖRSTER**, in “A Parte Geral do Código Civil Português”, 2ª Reimpressão da Edição de 1992, Almedina, p. 467

Pode então afirmar-se que o registo não tem natureza constitutiva, antes meramente declarativa, permitindo apenas presumir a existência do direito e a sua titularidade. Note-se: presumir e não ficcionar, podendo assim ser ilidida mediante prova em contrário.

E isto é assim justamente porque, nos termos do disposto no artigo 408º do Código Civil, e salvas as exceções previstas na lei, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada ocorre por mero efeito do contrato, não ficando a sua validade dependente de qualquer ato subsequente, *e.g.*, inscrição no registo.

Desta feita, não prevendo a lei qualquer exceção para o contrato de compra e venda de veículo automóvel, a eficácia real produz normalmente os seus efeitos, passando o adquirente a ser o seu proprietário, independentemente do registo.

Ora, se independentemente do registo o adquirente passa a ser o proprietário, o titular inscrito deixa concomitantemente de o ser, pese embora no registo figure como tal.

*In casu*, e não obstante a falta de inscrição no registo, as alegadas transmissões efetuadas poderão ser oponíveis à Requerida, atento o facto de esta não poder ser considerada como terceiro para efeitos de registo, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 5º do Código do Registo Predial.

Ora, pese embora à data das liquidações de imposto a Requerente ainda figurar no registo como proprietária dos veículos, a verdade é que alega não ser, à data do facto gerador do imposto, a sua proprietária, por já os haver alienado.

Assim, e uma vez que a presunção resultante do registo é, como vimos, ilidível, vejamos se a prova efetuada pela Requerente é apta a cumprir tal desiderato.

Com vista a provar que os veículos em causa nos presentes autos foram alienados em data anterior à da ocorrência do facto gerador do imposto, a Requerente junta dois conjuntos de documentos: um, respeitante a faturas emitidas unicamente com a identificação do número de quadro do veículo; outro, respeitante a faturas emitidas com a identificação do número de matrícula e do número de quadro do veículo.

Quanto às faturas juntas pela Requerente, alegou a Requerida que as mesmas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato de compra e venda, “*pois tais documentos não*



*revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (ou seja, a aceitação) por parte dos pretendentes*”.

Mais alegando que, conforme resulta das faturas juntas, “*a vendedora reserva para si a propriedade da mercadoria constante desta factura até integral pagamento do respetivo preço*”, pelo que, não se encontrando demonstrado o pagamento do respetivo preço, não podem as faturas juntas ser aptas a demonstrar a transferência da propriedade do veículo automóvel.

Posto isto, da análise conjugada deste conjunto de faturas, pode verificar-se que, em relação a 174 veículos, foram emitidas duas faturas, uma com a identificação do número de quadro do veículo e uma outra, posterior, com a identificação do número de matrícula e do número de quadro do veículo, o que permite verificar a que veículo respeitam as faturas emitidas em primeiro lugar.

É certo que, como alega a Requerida, as faturas juntas “*não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (ou seja, a aceitação) por parte dos pretendentes*”. Mas, conforme já se expôs, não prevendo a lei qualquer forma específica para a celebração de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, e não tendo a Requerida impugnado as faturas juntas, limitando-se a tentar afastar a sua força probatória, terá, necessariamente, de se aceitar como prova do contrato de compra e venda a fatura emitida nos termos legais, como é o caso das faturas em causa nos presentes autos.

Por outro lado, o facto de nas faturas se consignar que “*a vendedora reserva para si a propriedade da mercadoria constante desta factura até integral pagamento do respetivo preço*” é, para o efeito, irrelevante, já que, conforme resulta do disposto no número 2 do artigo 3º do CIUC, na redação em vigor à data dos factos, “*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.*”

Pelo que, mesmo que não fosse pago pelo adquirente o respetivo preço, caso em que a propriedade não se transmitia, mantendo-se na esfera jurídica da Requerente, ainda assim seria o adquirente com reserva de propriedade o sujeito passivo do imposto.

Assim, terá inevitavelmente de se considerar que todos os 174 veículos em relação aos quais foram emitidas duas faturas, uma apenas com a identificação do quadro do veículo e outra com a identificação da matrícula e do quadro do veículo, foram alienados pela Requerente nas datas de emissão das faturas das quais apenas consta a identificação do número de quadro do veículo.

Excetua-se os veículos com as matrículas ..., ..., ..., ..., ... e ..., em relação aos quais não foram juntas quaisquer faturas com a identificação das matrículas, não sendo assim possível a este tribunal julgar provado que os referidos veículos foram alienados.

Dito isto, conforme resulta do ponto 6 dos factos provados, nenhum dos veículos constantes das liquidações impugnadas pertence à categoria F) ou G) a que alude o artigo 4º do CIUC, pelo que o facto gerador do imposto ocorre na data da respetiva matrícula ou em cada um dos seus aniversários.

Por outro lado, nos termos do disposto no artigo 6º nº 3 do CIUC, o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no artigo 4º nº 2 do CIUC.

Por onde se verifica que, no primeiro dia do período de tributação referido no artigo 4º nº 2 do CIUC (data da matrícula ou de cada um dos seus aniversários), a Requerente havia alienado 123 dos 180 veículos em causa nos presentes autos, pese embora as referidas alienações não tenham sido espelhadas no competente registo.

Note-se que, relativamente aos demais 51 veículos, pese embora os mesmos tenham sido alienados pela Requerente, não o foram em data anterior à da exigibilidade do imposto, pelo que, quanto a estes, a Requerente é sujeito passivo do imposto.

Assim, atento o facto de, conforme já exposto, a presunção resultante do registo ser ilidível mediante prova em contrário, prova essa que se considera efetuada com a apresentação das faturas de venda dos veículos, verifica-se que, relativamente aos veículos com as seguintes matrículas, num total de 123, a Requerente não é a sua proprietária à data do facto gerador do imposto, não sendo, por isso, sujeito passivo do IUC liquidado:

...; ...; ...; ...; ...; ...; ...

...; ...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...; ...; ...;
...; ...; ...; ...;

Note-se que, se é certo que a Requerente alienou 174 dos 180 veículos cujas liquidações estão em causa nos presentes autos, apenas em relação a 123 liquidações se verifica que os correspondentes veículos haviam sido alienados em data anterior à do facto gerador do imposto. Com efeito, em relação a todos os outros veículos, excetuados, insiste-se, os veículos em relação aos quais não foi junta qualquer fatura com identificação do número de matrícula, a fatura de venda do veículo foi emitida no dia do facto gerador do imposto, pelo que, em relação a estes veículos, é a Requerente sujeito passivo do IUC.

Assim, resulta clara a inexistência de fundamento legal para 123 dos 180 atos de liquidação impugnados, impondo-se, por isso, a sua anulação, com a inerente anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

Por último, a Requerente peticiona ainda a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

No caso ora em apreciação, o erro que afeta as liquidações impugnadas e cuja ilegalidade foi declarada é imputável à AT, pelo que dúvidas não existem de que tem a Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

Resta, no entanto, saber, desde que data serão os mesmos devidos.

Isto porque, se é certo que o erro é imputável à AT, não é menos certo que, em face da falta de atualização do registo automóvel por parte da Requerente, apenas poderia a AT tomar conhecimento desse erro e repará-lo quando devidamente alertada pela Requerente.

E tal alerta por parte da Requerente surgiu com a reclamação graciosa, na qual juntou prova documental apta a afastar a presunção de propriedade dos veículos cujas liquidações vêm agora impugnadas.

Ora, atento o princípio do inquisitório constante dos artigos 58º da Lei Geral Tributária e 69º e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, impunha-se à AT proceder à análise dos documentos juntos pela Requerente, os quais, como se veio a verificar, vieram a ser essenciais para a composição do litígio.

Pelo que poderia e deveria a AT alterar a sua decisão e corrigir o erro logo aquando da apreciação da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, apreciação essa que teve lugar em 19/12/2016.

Não o tendo feito, deverá ser condenada no pagamento dos juros indemnizatórios desde 19/12/2016, data em que, insiste-se, poderia e deveria ter reparado o erro.

## VII.DISPOSITIVO

Em face do exposto, decide-se:

- a. Julgar improcedente, por não provado, o pedido de declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente aos veículos com as matrículas ...; ... e ..., e, em consequência, julgar improcedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de IUC e de juros compensatórios respeitantes aos mesmos veículos;
- b. Julgar improcedente o pedido de restituição do montante de € 5431,50, respeitante ao imposto e juros compensatórios pagos relativos aos veículos a que se alude na alínea anterior;
- c. Julgar procedente, por provado, o pedido de declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada quanto aos restantes atos de liquidação de IUC e de juros compensatórios a que se refere o pedido da Requerente, com a consequente anulação de tais atos de liquidação de IUC e de juros compensatórios;
- d. Julgar procedente o pedido de restituição do montante de € 15.831,99, pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde 19/12/2016 até integral pagamento à Requerente das quantias liquidadas;
- e. Condenar Requerente e Requerida nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento (25,54% para a Requerente e 74,46% para a Requerida).

\*\*\*

Fixa-se o valor do processo em € 21.263,49, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*\*\*

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerente e pela Requerida, na proporção do respetivo decaimento (25,54% para a Requerente e 74,46% para a Requerida).

\*\*\*

Registe e notifique.

Lisboa, 31 de outubro de 2017.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

\*\*\*

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.