

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 515/2017-T

Tema: IUC – 3.º, n.º 1 do Código do IUC – presunção – facturas

O Árbitro Marisa Almeida Araújo, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, toma a seguinte,

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

- 1.1.** A..., Lda., (doravante designada por “**Requerente**”) com sede na Rua do..., ...-... ..., titular do número único de matrícula e pessoa colectiva ..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral, no dia 21 de setembro de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “**Requerida**” ou “**AT**”).
- 1.2.** A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral declare,
 - (i) Anulado, por ilegal, o acto tributário de liquidação de Imposto Único de Circulação e juros compensatórios, relativo ao ano de 2016, respeitante ao veículo com a matrícula ..., no valor de € 1.013,59.
- 1.3.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida, em 21 de setembro de 2017.

- 1.4.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, nos termos e prazos legalmente previstos.
- 1.5.** A 6 de dezembro de 2017 foi constituído o tribunal arbitral.
- 1.6.** Notificada para o efeito a 6 de dezembro de 2017, a Requerida apresentou, em 22 de janeiro de 2018, a sua Resposta e remeteu cópia do processo administrativo a 24 de janeiro de 2018.
- 1.7.** Por despacho de 25 de janeiro de 2018, notificado às partes a 26 de janeiro, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se convidado a Requerente e Requerida a alegar, por escrito.
- 1.8.** A Requerente não alegou e a Requerida apresentou a 12 de março de 2018 as suas alegações escritas reafirmando a posição já assumida.
- 1.9.** Por despacho de 12 de março de 2018 foi fixado o prazo limite para publicação da decisão final até ao dia 9 de abril de 2018.
- 1.10.** A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:
 - (i) A Requerente foi notificada de liquidação de IUC n.º 2016 ... referente ao veículo com a matrícula ..., com o valor global de € 1.013,59, incluindo juros compensatórios.
 - (ii) A Requerente apresentou reclamação graciosa, que foi indeferida e, posteriormente apresentou recurso hierárquico em 13-06-2017 que foi igualmente indeferido por despacho de 08-07-2017 (e notificado à Requerente a 11-07-2017).
 - (iii) A Requerente não concorda com o fundamento do indeferimento do recurso hierárquico – que sumariamente se fundamenta na titularidade registal do automóvel em apreço nos autos – uma vez que o mesmo, segundo afirma, foi vendido a 17 de fevereiro de 2005 à sociedade “B..., Lda.”, tendo sido emitida factura n.º 831, pelo valor de € 2.713,00 acrescido de IVA, tendo o preço sido pago pela compradora e emitido o respectivo recibo a 09-03-2005 com o n.º... .
 - (iv) O que, segundo a Requerente, desde a data da compra e venda deixou de ser proprietária do veículo não sendo, portanto, nos termos do n.º 1 do art. 3.º do

Código do IUC o sujeito passivo do imposto que consagra uma presunção (apesar da expressão “considerando-se”) sendo, nos termos do art. 73.º da LGT, ilidível.

- (v) Em suma, entende a Requerente que, não sendo a proprietária do veículo e tendo ilidido a presunção legal referida, juntando cópias da factura e recibo referidos que, segundo alega, gozam de presunção de veracidade nos termos do art. 75.º, n.º 1 da LGT, não é, portanto, o sujeito passivo do imposto pelo que é ilegal a liquidação de IUC do ano de 2016 em apreço, devendo a mesma ser anulada.

1.11. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e alegando, em síntese, que:

- (i) A Requerida considerou que o referido acto de liquidação devia ser mantido não havendo qualquer erro na interpretação do art. 3.º do CIUC.
- (ii) Considerando que o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.
- (iii) Não tendo o legislador propositadamente usado a expressão “presumem-se” e, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, sujeito passivo.
- (iv) A Requerida, faz o paralelismo quanto à técnica legislativa suscitando a título exemplificativo, os artigos 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), 2.º, 3.º e 4.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 4.º, 17.º, 18.º e 20.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).
- (v) Conclui, desta forma, a Requerida que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais as pessoas em nome das quais os mesmos [os veículos] se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal.

- (vi) Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*.
- (vii) Tal posição é sufragada, segundo a Requerida, no âmbito do processo n.º 210/13.0BEPNF do Tribunal Administrativo e Fiscal.
- (viii) Por outro lado, a Requerida suscita também o elemento sistemático de interpretação da lei.
- (ix) Nestes termos, e no mesmo sentido, estabelece o artigo 6.º do CIUC, sob a epígrafe “Facto Gerador e Exigibilidade”, no seu n.º 1, que: “O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.”
- (x) Da articulação entre o âmbito da incidência subjectiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objecto de registo (sem prejuízo, da permanência de um veículo em território nacional por mais período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do artigo 6.º) geram o nascimento da obrigação de imposto.
- (xi) Por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que “o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º”, ou seja, o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo. (Confronte-se o disposto no n.º 2 do artigo 4º e no n.º 3 do artigo 6.º, ambos do CIUC, no no 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei no 54/75, de 12 de Fevereiro e no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis.).
- (xii) No mesmo sentido, segundo a Requerida, milita a solução legislativa adoptada pelo legislador fiscal no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respectivo registo.
- (xiii) Tal posição, está ainda patente na circunstância de o Registo Automóvel a que a Administração Tributária tem ou pode ter acesso, e o certificado no qual devem constar os actos sujeitos a registo, cuja exibição poderá ser exigida pela mesma Administração ao interessado, conterem todos os elementos destinados

à determinação do Sujeito Passivo, sem necessidade de acesso aos contratos de natureza particular que conferem tais Direitos, enunciados pelo CIUC como constitutivos da situação Jurídica de Sujeito Passivo deste Imposto. Na falta de tal registo, naturalmente, será o Proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois, a Administração Tributária, tendo em conta a actual configuração do Sistema Jurídico, não terá que proceder à liquidação do Imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos. Nestes termos, a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do Sujeito Passivo do IUC e não na do Estado, enquanto sujeito activo deste Imposto.

- (xiv) Colocando, inclusivamente, em causa, o prazo de caducidade do imposto e pondo em causa, inequivocamente, a segurança e certeza jurídicas caso se sufragasse a posição da Requerente.
- (xv) À luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código do IUC, segundo a Requerida, a interpretação propugnada pela Requerente no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o proprietário efectivo, independentemente de não figurar no registo automóvel, o registo dessa qualidade, é manifestamente errada, na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no Código do IUC que constitui prova clara de que o que o legislador fiscal pretendeu foi criar um Imposto Único de Circulação assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel (a este propósito, note-se, desde logo, que os casos taxativamente tipificados no artigo 3.º do CIUC, tanto no seu n.º 1, como no n.º 2, correspondem exactamente aos casos de registo automóvel obrigatório, nos termos do Código do Registo automóvel (CRA)).
- (xvi) Com efeito, o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. Isto é, o Imposto Único de Circulação passou a ser

devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos, segundo a Requerida.

(xvii) Foi neste sentido, segundo a Requerida, que seguiram os debates parlamentares em torno da aprovação do DL 20/2008, de 31 de Janeiro, dos quais resulta inequivocamente que o IUC é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos.

(xviii) A aprovação do referido decreto-lei, segundo a Requerida, teve como objectivo estabelecer procedimentos tendentes a adaptar o registo automóvel ao novo regime de tributação, de molde a evitar os problemas existentes, nomeadamente, os relacionados com o facto de existirem muitos veículos não registados em nome do real proprietário.

(xix) E isto precisamente porque o novo regime de tributação do IUC veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando a ser sujeitos passivos do imposto os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública.

(xx) Porque o IUC passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos.

(xxi) Por outro lado, suscita a Requerida, que ainda que o preceito configurasse uma presunção ilidível, sempre importaria apreciar os documentos juntos pelo Requerente e o seu valor probatório com vista a tal ilisão.

(xxii) A Requerida entende que as facturas, que impugna por lhe suscitarem dúvidas, não são prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC, porquanto não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (*i.e.*, a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes.

(xxiii) Concluindo a Requerida que, tais documentos jamais podem beneficiar da presunção de verdade a que alude o artigo 75.º da LGT.

(xxiv) E nada teria, segundo a Requerida, por um lado impedido a Requerente de ter readquirido o veículo e, o facto de alegadamente ter procedido à alienação

de viaturas nos anos em questão, não quer dizer que não fosse devedora do imposto liquidado nesses mesmos anos.

(xxv) A AT questiona ainda a própria validade e suficiência da 2.^a via das facturas de alienação dos veículos.

(xxvi) E, alega ainda que, se as facturas apenas são válidas após a demonstração da sua boa cobrança, e se esta prova não foi feita, então as facturas são inválidas, ou pelo menos claramente insuficientes, para a prova dos factos pretendidos.

(xxvii) Igualmente no que se refere à relevância da falta de prova da realização da boa cobrança e, por isso, à demonstração da invalidade ou insuficiência das facturas para a realização da prova pretendida, bem como ao programa certificado de emissão das facturas.

(xxviii) A Requerida suscita ainda que a ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente 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.

(xxix) A interpretação proposta pela Requerente, é uma interpretação que desvaloriza a realidade registral em detrimento de uma realidade informal e insusceptível de um controlo mínimo por parte da Requerida, é ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária.

(xxx) Sendo que a posição defendida pela Requerente, segundo a Requerida, é um entendimento que está nas antípodas daquele princípio e da própria reforma da tributação automóvel na medida em que, ao pretender desconsiderar a realidade registral, uma realidade que constitui a pedra angular na qual assenta todo o edifício do IUC, gera para a Requerida, e em última instância para o Estado Português, custos administrativos adicionais, entorpecimento do desempenho dos seus serviços, ausência de controlo do tributo e inutilidade dos sistemas de informação registral.

(xxxi) Finalmente, a argumentação veiculada pela Requerente representa uma violação do princípio da proporcionalidade, na medida em que o desconsidera

totalmente no confronto com o princípio da capacidade contributiva, quando na realidade o Requerente dispõe dos mecanismos legais necessários e adequados à salvaguarda daquela sua capacidade (v.g., o registo automóvel, pedido de apreensão de documentos e pedido de cancelamento de matrículas), sem que, contudo, os tenha exercitado em devido tempo.

(xxxii) Para além disso, defende a Requerida que ainda que fosse procedente o entendimento da Requerente esta não teve o cuidado da actualização do registo automóvel, como aliás podia e competia [artigo 5.º/1-a) do Decreto-Lei 54/75, de 12 de Fevereiro, e artigo 118.º/4 do Código da Estrada], e não tendo mandado cancelar as matrículas dos veículos aqui em apreço, forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível, e que 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.

(xxxiii) Consequentemente, deverá a Requerente ser condenada 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.

(xxxiv) O mesmo raciocínio se aplica relativamente a uma eventual condenação ao pagamento de juros indemnizatórios.

(xxxv) Conclui a Requerida que os actos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços.

(xxxvi) Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios.

2. Saneador

2.1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

- 2.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 2.3. O pedido é tempestivo.
- 2.4. Não se verificam nulidades nem questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

3. Objeto da pronúncia arbitral

Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões, nos termos atrás descritos:

- a. Quem é sujeito passivo de IUC quando, na data da verificação do facto gerador do imposto, o veículo automóvel já tiver sido alienado?
- b. Qual o valor jurídico do registo automóvel em sede de IUC, *maxime* para efeitos da incidência subjetiva do imposto?
- c. A fatura de venda do veículo junta pela Requerente é apta para provar a pretensa alienação?

4. Matéria de facto (Factos provados)

4.1. Consideram-se como provados os seguintes factos, com relevância para a decisão, com base na prova documental junta aos autos:

- (i) A Requerente foi notificada da liquidação de IUC n.º 2016 ... referente ao veículo com a matrícula ..., com o valor global de € 1.013,59, incluindo juros compensatórios, relativo ao ano de 2016.
- (ii) A Requerente apresentou reclamação graciosa, que foi indeferida e, posteriormente apresentou recurso hierárquico em 13-06-2017 que foi igualmente indeferido por despacho de 08-07-2017 (e notificado à Requerente a 11-07-2017).
- (iii) A Requerente vendeu a 17 de fevereiro de 2005 à sociedade “B..., Lda.”, o veículo em apreço nos autos tendo sido emitida factura n.º 831, pelo valor de € 2.713,00 acrescido de IVA.

(iv) A Requente emitiu o recibo de pagamento a 09-03-2005 à compradora com o n.º...

Os factos dados por provados resultam da convicção do tribunal fundada no exame dos documentos juntos ao processo.

4.2. Não há factos não provados com interesse para a decisão da causa, considerando as possíveis soluções de direito.

5. Do Direito

5.1. Da apreciação da legalidade do acto de liquidação contestado

As questões subjacentes ao presente pedido de pronúncia arbitral, e *supra* enunciadas, têm em consideração a liquidação de IUC, referente ao ano de 2016, junta aos autos.

Para este efeito, será necessário determinar a incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação.

5.1.1. Quanto à interpretação e aplicação da norma de incidência subjectiva do IUC

Quem é sujeito passivo de IUC quando, na data da verificação do facto gerador do imposto, o veículo automóvel já tiver sido alienado?

Preceitua o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC que:

“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 encontram registados”.

As leis fiscais, nos termos do art. 11.º da Lei Geral Tributária, são interpretadas de acordo com os princípios gerais ressaltando apenas as excepções e particularidades ditadas pela norma objecto de interpretação.

O objecto de interpretação do art. 3.º, n.º 1 do CIUC está na expressão “considerando-se” sendo imperativo determinar se o legislador, com esta expressão, quis manter, ou não, a natureza de presunção. I.e., se à formulação usada pelo legislador pode ser atribuído um sentido presuntivo.

Na senda do referido nas decisões 43/2014-T e 207/2017-T, do CAAD, (consultadas *in* www.caad.pt) “verifica-se, a título de exemplo, que nos artigos 243.º, n.º 3, do Código Civil e 45.º, n.º 6, e 89.º-A, n.º 4, da Lei Geral Tributária, também é utilizada a expressão “*considera-se*”, e no entanto, estamos perante presunções legais pelo que, de acordo com as normas gerais de interpretação prevista no artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil, considera-se que está assegurado o mínimo de correspondência verbal, para efeitos da determinação do pensamento legislativo que se encontra objetivado na norma em apreço – elemento literal”.

Ensina Jorge Lopes de Sousa (*in* CPPT, Anotado e Comentado, Vol. I, 6.ª Edição, Área Editora, 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, n.º 1 do CIRS, em que se usa a expressão “*presume-se*” e a constante no artigo 46.º n.º 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 n.º 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.

Ou seja, ambas as expressões têm sido usadas pelo legislador sem que com isso se possa concluir que este não quis estabelecer, de facto, uma presunção legal, não podendo retirar que a alteração da expressão pudesse levar a um sentido interpretativo distinto.

Por outro lado, como se extrai da aludida decisão 43/2014-T do CAAD (consultada *in* www.caad.pt) cuja posição se sufraga “ainda no âmbito dos elementos da interpretação de acordo com o artigo 9.º do Código Civil, importa atender ao elemento histórico. Assim, recordando o Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de dezembro e o Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio, no que diz respeito à incidência subjectiva foi prevista a presunção de que os

sujeitos passivos de IUC são as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da liquidação”.

Assim, quanto a este elemento de interpretação parece não assistir razão à Requerida.

Por outro lado, considerando o elemento racional e teleológico, o IUC tem como pressuposto o custo ambiental e viário da utilização efectiva do automóvel, não devendo imputar-se a quem não é, de facto, o proprietário, apesar de constar como tal no registo, já que não é este que dá causa a qualquer custo ambiental.

O IUC tem, portanto, subjacente o princípio da equivalência previsto no artigo 1.º do CIUC, com vista a “onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Dando assim cumprimento ao comando constitucional, previsto no artigo 66.º, em que o desenvolvimento sustentável importa que o Estado assegure “que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com a protecção do ambiente e qualidade de vida” (al. h) do n.º 2).

Promovendo um princípio de “poluidor-pagador”, cumprindo pressuposto de igualdade material entre todos os cidadãos que dão causa ao custo ambiental, corporizando, desta forma o IUC as preocupações ambientais que à política fiscal se impõem.

Assim, e nestes termos, a interpretação dada, ao contrário da posição defendida pela AT, está em conformidade com a Lei Fundamental.

Ora, considerar que o legislador fiscal quis outra coisa que não fosse admitir uma presunção ilidível no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação seria violar o princípio da equivalência, fazendo recair sobre o proprietário constante do registo e não sobre o real proprietário o pagamento do imposto, ainda que não fosse aquele (como não seria) a dar causa ao custo ambiental e viário que a carga fiscal quis onerar.

Assim sendo, também de acordo com este elemento o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC deve ser interpretado no sentido de estar em causa uma verdadeira presunção.

Do elemento literal do artigo 3.º, n.º 1 o legislador, ao contrário do que fez anteriormente, usou a expressão “*considerando-se*” e não “*presumindo-se*”, mas da análise completa da legislação e da inexistência de qualquer preceito que confira qualquer outro

efeito para além daquele *supra* referido, somos levamos a concluir que o legislador quis, de facto, usar ambas as expressões com sentido idêntico.

Assim, na senda da decisão proferida no processo n.º 634/2016-T do CAAD (consultada *in* www.caad.pt) “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 efetivo 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 efetivo 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 objetivamente postergados”.

Concluindo-se, assim, que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção, sendo esta ilidível nos termos do artigo 73.º, da Lei Geral Tributária - “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, pelo que são ilidíveis*”.

Tudo o que a Requerente demonstrou à AT mas que, não obstante, acabou por não sufragar este entendimento ainda que se encontrasse a Requerida devidamente esclarecida independentemente de qualquer menção registal.

Matéria de registo esta que analisamos de seguida.

5.1.2. O valor do registo automóvel

Qual o valor jurídico do registo automóvel em sede de IUC, *maxime* para efeitos da incidência subjetiva do imposto?

Nos termos do artigo 7.º do Código do Registo Predial, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do Decreto-lei n.º 54/75 (Registo automóvel), “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo define*”.

Com vista à apreciação cumpre analisar os efeitos do registo do veículo.

O registo do direito de propriedade do veículo tem um efeito meramente declarativo e não constitutivo do direito, pelo que se configura como uma presunção da existência do direito, nos termos em que se encontra registado, que pode ser ilidida, ou seja, admite a prova em contrário.

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.º 03B4369 de 19-02-2004 e n.º 07B4528, de 29-01-2008, disponíveis em www.dgsi.pt.

Ao nível do Código do IUC não existe qualquer disposição legal que atribua ao registo do veículo qualquer outro efeito jurídico, incluindo condição de validade ou eficácia do negócio causal, *i.e.*, do contrato de compra e venda do qual o veículo é seu objeto mediato.

Se assim é, ou seja, inexistindo qualquer efeito distinto a atribuir ao acto de registo e considerando que a propriedade é assim transmitida mediante a celebração de contrato de compra e venda, sem que para este haja qualquer forma legalmente imposta vigorando o princípio da liberdade de forma, nos termos do artigo 879.º, alínea a), do Código Civil, um dos efeitos deste contrato é exatamente o efeito real da transmissão da titularidade do direito.

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.

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, como foi o caso.

Pelo supra exposto, e quanto a estas duas questões, concluímos, na senda da decisão proferida no âmbito do processo 624/2016-T do CAAD (consultada *in* www.caad.pt) “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 n.º 1 do artigo 3.º do CIUC consagra uma presunção legal que, face ao artigo 73.º 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”.

Assim, consagrando o art. 3.º, n.º 1 do Código do IUC uma presunção, esta é ilidível nos termos do art. 73.º da LGT. Verificando-se a “proibição de presunções inilidíveis que emana do art. 73.º da LGT limita-se às normas de incidência tributária, mas abrangendo tanto as de incidência subjectiva como as de incidência objectiva ou real. São normas de incidência, em sentido lato, as que “definem o plano de incidência ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação. Neste sentido, são normas de incidência as que determinam os sujeitos activo e passivo da obrigação tributária, as que indicam qual a matéria colectável, a taxa e os benefícios fiscais” (cf. SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6ª edição, 2011, vol. I, pág. 586).

Por tudo isto temos que concluir que sendo uma presunção ilidível, cabe à entidade que está inscrita no registo como proprietária do veículo e que, por essa razão foi considerada pela AT como sujeito passivo do imposto, pode apresentar elementos de prova visando demonstrar que o titular da propriedade é outra pessoa, para quem a propriedade foi transferida.

É este exercício probatório a cargo da Requerente que nos cumpre analisar de seguida.

5.1.3 Qual o valor probatório da fatura de venda do veículo?

A fatura de venda do veículo junta pela Requerente é apta para provar a pretensa alienação do veículo em apreço nos autos?

A Requerente, no cumprimento do seu ónus de prova, juntou uma factura de venda da viatura em apreço nos autos e recibo de quitação do preço recebido pela adquirente sufragando, desta forma, que à data da liquidação do imposto, e ainda que fosse a Requerente a figurar no registo como proprietária do veículo, a verdade é que já o havia alienado.

Vejamus se a prova efectuada pela Requerente é apta a cumprir tal desiderato.

Com vista a provar que o veículo em causa nos presentes autos foi alienado em data anterior à da ocorrência do facto gerador do imposto, a Requerente junta a factura de venda (e recibo).

Quanto a este documento a Requerida invoca que o mesmo não é apto a comprovar a celebração do contrato de compra e venda, mormente considerando que não revela, desde logo, a declaração de vontade da alegada adquirente.

A Requerida, aliás, impugna, os documentos aludidos, mormente a factura de venda junta aos autos, alegando que não cumpre requisitos legais.

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 ainda que a Requerida tenha impugnado a factura a verdade é que não demonstra factualidade que ponha em causa a sua autenticidade.

De facto, as faturas consubstanciam um negócio jurídico unilateral por parte da Requerente que não corresponde ao negócio causal que das mesmas resulta descrito. Mas não podemos ignorar que o negócio causal em apreço, ou seja, a compra e venda de automóvel, está sujeito a um princípio de liberdade de forma.

Assim sendo não se mostra necessária a existência de qualquer suporte documental para validade ou eficácia do negócio causal o que, nessa conformidade, também é certo que tal elemento não é, ou não pode ser, o único para prova do facto que lhe dá causa.

Desta forma, inexistindo suporte documental a prova do negócio causal é possível com recurso a outros documentos ou até a outros meios de prova, como o são as facturas.

Neste sentido, a factura junta é idónea a afastar a presunção de que a Requerente era, à data da liquidação dos IUC, a proprietária do veículo automóvel. No caso vertente, em que

está em causa a emissão de Fatura, com o Recibo, esta comprova a transmissão do bem, e o respetivo pagamento.

Com efeito, resulta expressamente do n.º 1, do artigo 75.º da Lei Geral Tributária que “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

Sendo certo que a Requerida questiona a validade da factura, alegando ser uma 2.ª via e de apenas ser válida após demonstração de boa cobrança ou suscitar ainda a certificação do sistema de facturação, a verdade é que, gozando as facturas da presunção de veracidade do n.º 1 do art. 75.º da LGT supra referido, estes documentos afiguram-se idóneos e com força bastante para ilidir a presunção em que se suporta aquela liquidação. Aliás a Requerida não arguiu factos que se enquadrem nas alíneas do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, e afastem a presunção de veracidade relativamente aos referidos documentos.

Como resulta da decisão 227/2014-T do CAAD (disponível em www.caad.pt), a que aderimos, “(...) considerando que a lei não exige para este tipo de contrato a forma escrita, a prova da venda do veículo pode ser feita por qualquer meio, ou seja, nomeadamente por prova testemunhal ou documental. Não existem quaisquer restrições legais a que a prova documental possa consistir na apresentação de uma fatura /recibo da venda do veículo. Assim, a presunção resultante do registo é afastada através destes documentos (fatura /recibo da venda do veículo) e a AT não pode vir a exigir ao vendedor o pagamento do IUC. Excepto se a AT invocar motivos suficientemente fundamentados que ponham em causa a autenticidade das faturas /recibos da venda dos veículos, o que não acontece nos presentes autos.

Segundo, se foi liquidado o IVA sobre a venda do veículo tendo bastado como prova suficiente da transmissão a fatura/recibo da venda não pode depois vir a questionar-se o valor probatório desse mesmo documento para efeitos do IUC.

Por fim, através da apresentação de uma fatura /recibo da venda do veículo a Administração Tributária fica a conhecer que existiu uma transmissão do veículo independentemente do vendedor ter registado ou não a compra. Neste caso o respeito pelos princípios da boa fé, da justiça e da imparcialidade impõe, no nosso entendimento, que a

Administração Tributária não ignore a transmissão ocorrida e se abstenha de exigir ao vendedor o pagamento do IUC”.

Assim, não se vislumbra que os argumentos em que se baseia a Requerida para alegar a invalidade dos documentos, permitam abalar a presunção de veracidade aludida e, não o tendo feito, os documentos juntos pela Requerente, mais concretamente a Factura e Recibo, fazem prova da transmissão dos veículos em causa.

Por isto, atendendo a que a proprietária do veículo, à data do facto tributário, não era a Requerente considerando a venda do automóvel, com a respectiva factura, *i.e.*, não era a Requerente o sujeito passivo do imposto e, por isso, não estão verificados os requisitos do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, o que determina a anulação do correspondente acto de liquidação.

5.2. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais

Nos termos do artigo 527.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* 29.º, n.º 1, e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, estabelece que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

O n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*” entendendo que se trata da parte vencida.

Sendo certo que a AT se baseou nos elementos constantes do registo automóvel a verdade é que, após ter sido apresentada a factura de venda do automóvel ficou ilidida a presunção sobre a titularidade do veículo tendo a AT, não obstante, mantido a sua posição, pelo que considerando-se procedente a pretensão da Requerente, neste sentido, e sendo a lei clara no que respeita à responsabilidade por custas arbitrais, entendemos que deve a Requerida ser condenada nas custas arbitrais.

6. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o presente Tribunal Arbitral decide:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular, por ilegal, o acto tributário de liquidação de Imposto Único de Circulação e juros compensatórios, relativo ao ano de 2016, respeitante ao veículo com a matrícula ..., no valor de € 1.013,59, com as devidas consequências
- (ii) Condenar a Requerida nas custas do presente processo.

7. Valor do processo

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º- A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.013,59.

8. Taxa de Arbitragem

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de março de 2018

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)