

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 514/2017-T

Tema: IUC – incidência subjetiva.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

1. A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, pessoa coletiva n.º..., com sede em ...– ..., apresentou, em 27-03-2017, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo. 102º do CPPT, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida ou AT).

2. A requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do despacho proferido em 21.06.2017, pela Unidade dos Grandes Contribuintes (AT), que indeferiu o Pedido de Revisão Oficiosa, apresentado contra 41 liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios (JC), relativas aos anos de 2010, 2011, 2014 e 2015, no total de € 5.548,65 com o conseqüente reembolso dos montantes indevidamente pagos.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 21-09-2017.

A requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a ora signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que oportunamente comunicou a aceitação da designação.

Em 28-09-2017 foram as partes notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 06-12-2017.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente pretende a declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão e das respetivas liquidações subjacentes, para o que alega, em síntese, o seguinte:

a) O despacho aqui impugnado foi antecedido do projeto de decisão de indeferimento cuja cópia aqui se anexa como doc. 2, para efeitos do eventual exercício do direito de audição.

b) A Requerente pretende igualmente a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IUC e JC, objeto do mesmo Pedido de Revisão Oficiosa, que somam €5.548,65, cujas cópias aqui se anexam agregadamente como doc. 3 e cujo teor se dá como integralmente reproduzido para todos os efeitos legais

c) As liquidações aqui impugnadas foram efetuadas pela Requerente e integralmente pagas, apesar delas discordar. Por isso, apresentou pedido de revisão oficiosa contra essas liquidações de IUC e JC, tendo apresentado toda documentação relevante.

d) Esse Pedido de Revisão Oficiosa tramitou na UGC sob o processo administrativo de Revisão Oficiosa nº ...2017..., o qual foi indeferido pela AT que se baseou, única e exclusivamente, na presunção do Registo Automóvel.

e) alega, ainda, que a Requerente desconhecia este IUC e JC, até que consultou o Portal das Finanças e constatou a existência, entre outros, dos documentos de cobrança de IUC e JC aqui em questão, para autoliquidação e pagamento do IUC e JC. A Requerente fez uma análise casuística de todas as viaturas e pediu a Revisão Oficiosa das liquidações de IUC e JC aqui selecionadas, porque relativas a viaturas cujo sujeito passivo de IUC e JC não era a Requerente.

- f) Alega que a sociedade importadora, em exclusivo, de todos os veículos automóveis da marca B... para o mercado nacional e uma vez importados, todos os veículos são imediatamente vendidos aos concessionários da marca que por sua vez os vendem aos clientes finais - os quais serão os utilizadores dos veículos e em cujo interesse entram em circulação rodoviária.
- g) Todas as viaturas importadas são-no mediante prévio pedido dos concessionários, apresentado por via informática diretamente à requerente e, consequentemente, pela C..., junto da fábrica.
- h) As viaturas, uma vez importadas, são de imediato vendidas e faturadas aos concessionários a quem são entregues nas respetivas instalações, com exceção das destinadas à Madeira e aos Açores que são depositadas no armazém de uma empresa logística, aguardando o posterior envio para esse destino.
- i) Conquanto numa primeira fase a matrícula e registo das viaturas seja feito inicialmente em nome do importador (a Requerente), à data do pedido das matrículas o concessionário já é proprietário das mesmas, por já lhes terem sido vendidas e faturadas, sendo este quem solicita as matrículas das viaturas.
- j) Dado que as viaturas foram vendidas aos concessionários antes da data da matrícula das mesmas, essas faturas de venda não contêm as respetivas matrículas, contendo apenas os números de chassis dos veículos vendidos aos concessionários.
- k) Só os débitos do ISV/IA aos concessionários, que ocorrem posteriormente à data das facturas de venda das viaturas aos concessionários, é que contêm a matrícula e a data da matrícula, pois só entretanto, depois da venda das viaturas aos concessionários, é que as viaturas foram matriculadas.
- l) Depois de as vender a terceiros, a requerente nunca retoma a propriedade das viaturas, já que não é um mero comerciante de automóveis, mas sim o importador nacional da marca.
- m) O preço é pago pelo concessionário à requerente no dia imediatamente a seguir à data da fatura.
- n) O CIUC importa o princípio da equivalência como princípio basilar da tributação deste imposto, deixando claro que os contribuintes devem ser onerados na medida do impacto ambiental que causam ao ambiente e à rede viária, consagrando-se,

deste modo, o princípio do pagador-poluidor. Daí que devem ser os reais poluidores – ou possuidores – a suportar o encargo com o imposto, sendo certo que a requerente nunca foi a real poluidora e causadora dos danos ambientais provocados pelos veículos automóveis.

o) A Requerente é tão só sujeito passivo do ISV, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CISV, ao contrário do que sucede no caso do IUC, imposto distinto daquele em que, enquanto “operador registado” responsável pela introdução da viatura no consumo, é o sujeito passivo deste imposto (ISV) o que não se confunde com o IUC.

p) O IUC pressupõe a efetiva utilização dos veículos e o “custo ambiental e viário” provocado por essa mesma utilização - tributando o utilizador dos veículos, que retira benefício dessa mesma utilização, com os referidos custos sociais, representando, atento o disposto no art. 4.º, n.º 3 da LGT, um caso de “contribuição especial”. Do disposto nos art. 3.º, n.º 1 e 6.º, n.º 1 do CIUC extrai-se que o IUC incide sobre o proprietário ou adquirente com reserva de propriedade à data da matrícula do veículo - presumindo-se que o proprietário (ou adquirente com reserva de propriedade) nessa data é aquele em nome do qual o veículo está então registado ou matriculado.

Em suma, segundo a Requerente nenhum dos veículos objeto das liquidações impugnadas eram propriedade da requerente nas datas das respetivas matrículas que já os havia vendido aos sobreditos concessionários, como comprova com as cópias das faturas de venda e subsequentes débitos do ISV.

f) Não obstante ter sido surpreendida com os valores de IUC e JC que constavam do Portal das Finanças / área reservada, para manter a sua situação tributária devidamente regularizada e atendendo aos enormes constrangimentos e prejuízos que resultariam do incumprimento fiscal, a Requerente tomou a iniciativa de autoliquidar e pagar o respetivo IUC e JC, obtendo os respetivos documentos para pagamento. Não obstante ter procedido àquele pagamento, a Requerente opõe-se veementemente a tais liquidações, na medida em que não era a o sujeito passivo do IUC e JC aqui em discussão pelo que todos estes atos tributários padecem de erro

nos pressupostos de facto e de vício de violação de lei, pelo que deve ser declarada a ilegalidade daquele despacho e daquelas liquidações.

5. Segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a Requerente devia IUC e JC com referência aos veículos discriminados na PI e no documento nº 5 em anexo à mesma, referentes aos anos de 2010, 2011, 2014 e 2015, inclusive, no total de € 5.548,65, com base nos artigos 3º nº 1, 4º nº 2, 6º nº 1 e 3 do CIUC, porquanto constava no registo automóvel como proprietária das viaturas em causa. O despacho de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa aqui impugnado, assenta nesse mesmo entendimento. Na verdade, alega a AT não ter outra forma de proceder à identificação dos sujeitos passivos do imposto. De resto, o IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida, pelo que esta não pode ser responsabilizada por erro na liquidação do imposto. Pugna pela validade dos atos tributários impugnados e pela improcedência total dos pedidos.

6. Do ponto de vista do direito aplicável, é, ainda, entendimento da Requerente que não pode ser considerada como sujeito passivo de IUC, dado que nenhum dos veículos objeto das liquidações impugnadas eram propriedade da Requerente nas datas das respetivas matrículas que já os havia vendido aos sobreditos concessionários, como se comprova com as cópias das faturas de venda e subsequentes débitos do ISV. O legislador foi desde sempre claro quanto à secundarização do registo automóvel em relação à efetiva propriedade do veículo - o verdadeiro e único facto tributário, independentemente da aparência formal decorrente do registo automóvel. Apesar do facto gerador de tributação ser a propriedade do veículo, a presunção registral é *iuris tantum*, ou seja, susceptível de prova em contrário. Aliás, isso mesmo resulta do disposto no artigo 73º da LGT, que afirma claramente que as presunções consignadas em normas de incidência tributária (como é o caso) admitem sempre prova em contrário, em concretização dos princípios constitucionais vigentes no domínio fiscal. Também o art. 7º do CRP, aplicável supletivamente ao registo automóvel, dispõe que o registo constitui mera presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito.

Convoca, ainda, a Requerente o argumento decorrente do princípio da consensualidade, os efeitos jurídico-civis da transmissão dos veículos, em particular o

efeito jurídico da transmissão da propriedade do veículo, produzem-se de imediato, por simples acordo de compra e venda entre as partes (regra “*casum sentit dominus*”), sem necessidade de qualquer ato material de entrega, contrato de compra e venda escrito ou de quaisquer atos de publicidade ou registo (artigo 408º nº 1 do CC). Ao que acresce que a Requerente beneficia da presunção de veracidade e boa fé de que gozam os documentos apresentados para prova da transmissão da propriedade dos veículos – como é o caso das faturas de venda das viaturas que junta (cfr. artigo 75º nº 1 da LGT).

A Requerente junta as faturas de venda das viaturas referenciadas nas liquidações de IUC objeto do pedido de revisão e do presente pedido arbitral, para demonstrar que vendeu os veículos em questão antes da data da matrícula dos mesmos, o que, nos termos referidos, constitui facticidade impeditiva do direito de tributação (legalmente presumido) da AT, já que o IUC, no ano da matrícula, incide sobre o proprietário (ou equivalente) na data da matrícula.

Todas as faturas de venda em causa são do conhecimento oficioso da AT, porque oportunamente comunicadas à AT via SAF-T (cfr. artigo 74º nº 2 da LGT) e também os concessionários terão comunicado à AT as faturas por eles emitidas aos clientes finais, pela mesma via. Aliás, essas faturas de venda foram contabilizadas enquanto proveitos em vendas, como é igualmente do conhecimento oficioso da AT, pois foram declarados nas respetivas declarações de rendimentos para efeitos de IRC e nas sucessivas declarações de IES apresentadas. E, de acordo com o artigo 58º da LGT, «*A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.*», como tradução do princípio do inquisitório. *In casu*, a AT demonstrou total desinteresse na procura da verdade material – não atendeu, designadamente, às faturas de venda das viaturas em causa, das quais tem pleno conhecimento oficioso, como acima se disse. Sendo certo que «*A não averiguação dos elementos necessários à descoberta da verdade material, com a conseqüente violação do princípio do inquisitório, é fundamento de ilegalidade do acto tributário (...).*»

A requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa contra as liquidações de IUC e JC, em causa, que foi indeferido, tendo-se a AT baseado única e exclusivamente na presunção do Registo Automóvel.

Por último, a Requerente indica e junta um conjunto de diversas e numerosas decisões arbitrais proferidas em processos anteriores, com entendimento favorável à pretensão da Requerente, nomeadamente, as decisões proferidas nos Processos n.ºs 159/2016-T, 374/2015-T, 250/2014-T, 688/2014-T, 607/2015-T, 758/2015-T, entre outros, todos decididos por tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD.

7. Contrapõe a AT, na sua resposta, que no âmbito do artigo 17.º do CIUC, a introdução no consumo e liquidação de imposto sobre os veículos que não possuam matrícula nacional é titulada pela emissão de uma Declaração Aduaneira de Veículos (DAV), constituindo tal emissão o facto gerador do imposto, nos termos e para os efeitos no disposto no artigo 5.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV).

Nos termos do art. 117.º, n.º 4 do Código da Estrada, a matrícula é pedida ao IMTT pela entidade que proceder à admissão ou introdução no consumo do veículo.

Por outro lado, o art. 24.º, n.º 1 do Regulamento de Registo de Automóveis (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 55/75, de 12 de fevereiro) (RRA), “o registo inicial de propriedade de veículos importados, admitidos, montados, construídos ou reconstruídos em Portugal tem por base o requerimento respetivo e a prova do cumprimento das obrigações fiscais relativas ao veículo. Assim, o primeiro registo de cada veículo automóvel é concretizado em nome da entidade importadora, neste caso da Requerente.

A atribuição à requerente de um certificado de matrícula consubstancia, nos termos do art. 6.º do CIUC, o facto gerador do imposto pelo que, tendo a Requerente solicitado a emissão de certificado de matrícula encontrando-se o mesmo registado em nome desta, encontram-se reunidos os pressupostos do facto gerador do IUC, bem como da sua exigibilidade, sendo a Requerente sujeito passivo do imposto.

O primeiro equívoco subjacente à interpretação defendida pela Requerente prende-se com uma enviesada leitura da letra da lei, não tendo a tese por ela defendida apoio na letra da lei. 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 (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontram registados. Realça que o legislador não usou a expressão “presume-se”, como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes

termos: “são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados”.

O normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do nº1 do artigo 3º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, para efeitos de residência, de localização, entre muitos outros.

Trata-se de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção, adentro da sua liberdade de conformação legislativa, foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel.

Em suma, o artigo 3.º do CIUC não comporta qualquer presunção legal, sendo certo que a tese propugnada pela Requerente direciona o seu objetivo para o alvo errado.

Mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afeta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, nos termos estabelecidos no CIUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados. Acresce que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela requerente no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o proprietário efetivo, independentemente de não figurar no registo automóvel, o registo dessa qualidade, é manifestamente errada, na medida em que é 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.

Ainda que, por mera hipótese académica, se admitisse ser admissível a ilusão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste tribunal arbitral, a verdade é

que a fatura não é apta a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático, como é a compra e venda, pois aquele documento não revela por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade por parte dos pretensos adquirentes.

Conclui, por isso, a requerida pela legalidade dos atos tributários em crise, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços.

Entende, por último, que não há matéria de facto controvertida, mas tão só, diferente entendimento quanto ao direito aplicável, pelo que não vê justificação para a produção de prova testemunhal indicada pela Requerente, nem a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

8. Considerando a posição das partes e o requerido pela AT quanto à dispensa da reunião prevista no art. 18º do RJAT, foi proferido despacho arbitral em 01-02-2018, para que a Requerente se pronunciasse quanto a esta questão, e indicada data para a realização da reunião. A Requerente respondeu em 09-02-2018, pronunciou-se no sentido da dispensa de reunião, prescindiu da inquirição da testemunha indicada, no sentido do processo avançar para a fase de apresentação de alegações escritas.

Nesta conformidade, foi proferido despacho arbitral, em 14-02-2018, no qual o tribunal dispensou a realização da reunião, acolheu a posição das partes, fixou prazo para alegações escritas das partes, e indicou como prazo (provável) para prolação da decisão arbitral, trinta dias após o termo do prazo para alegações fixado às partes.

A Requerente juntou as suas alegações em 02-03-2018 e a Requerida em 15-03-2018.

II – SANEAMENTO

9. O tribunal é competente e foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

10. Matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental junta aos autos e à prova testemunhal produzida, consideram-se provados os seguintes factos:

Assim, face aos elementos constantes dos autos, aos meios de prova documental juntos aos autos pela Requerente e constante do processo Administrativo (PA) junto aos autos pela Requerida, importa firmar a matéria de facto provada e não provada.

10.1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial, cujo objeto de atividade consiste na importação, em exclusivo, de todos os veículos automóveis da marca B... para o mercado nacional.
- b) As viaturas são importadas pela Requerente à C..., mediante prévio pedido dos concessionários, apresentado por via informática diretamente junto da fábrica.
- c) A importação das viaturas é efetuada a partir das encomendas efetuadas diretamente pelos concessionários à Requerente, pelo que não há vendas de veículos à Requerente, e desta àqueles, sem a respetiva ordem de encomenda.
- d) Chegadas a Portugal, as viaturas são imediatamente faturadas pela requerente aos concessionários e imediatamente entregues nas instalações destes, com exceção das viaturas com destino à Madeira e aos Açores que são depositadas no armazém de uma empresa de logística.

- e) Uma vez importados os veículos, o representante oficial associado solicita em nome da Requerente a atribuição das matrículas às viaturas.
- f) Quando a matrícula é pedida já as viaturas foram vendidas aos concessionários;
- g) As faturas de venda das viaturas aos concessionários não contêm as matrículas, por ainda não terem sido solicitadas, mas apenas os números de chassis dos veículos vendidos aos concessionários.
- h) Após a venda aos concessionários a Requerente paga o Imposto sobre Veículos devido e solicita a emissão da matrícula e fatura àqueles o imposto suportado, fazendo constar das respetivas faturas as matrículas dos veículos.
- i) Na data da matrícula e do primeiro registo das viaturas em nome da Requerente estas já tinham sido vendidas aos concessionários;
- j) As liquidações impugnadas resultam do facto de a Requerente ser o primeiro proprietário das viaturas, para efeitos de registo automóvel, enquanto importador das mesmas.
- k) Estão em causa 41 liquidações de IUC e respetivos juros compensatórios, relativas aos anos de 2010, 2011, 2014 e 2015; que a Requerente pagou.
- l) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações em crise, que tramitou na Unidade dos Grandes Contribuintes sob o processo administrativo de Revisão Oficiosa nº ...2017..., a qual mereceu despacho de indeferimento de 21-06-2017;.
- m) A Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em 20-09-2017.

10.2. Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

10.3. A matéria dada por provada e não provada teve como base os documentos juntos ao processo pela Requerente e o processo administrativo junto pela Requerida e a concordância expressa das partes quanto à matéria de facto, assumindo a sua dissonância apenas quanto à questão de direito subjacente.

11. MATÉRIA DE DIREITO

11.1 Fixada a matéria de facto, importa conhecer da questão de direito essencial suscitada pela Requerente, a qual consiste em apreciar os termos da configuração da incidência subjetiva do IUC à luz do disposto no artigo 3º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), nomeadamente, a questão de saber se a incidência subjetiva assenta estritamente na inscrição da titularidade do veículo no Registo Automóvel, ou se, o registo opera apenas como uma presunção de incidência tributária, ilidível, em conformidade com o disposto no art. 73.º, da Lei Geral Tributária.

Em conexão com esta questão essencial sucedem-se as questões de saber se, tratando-se de mera presunção, como poderá esta ser ilidida pelo sujeito passivo, a quem cabe o ónus da prova.

Sobre esta matéria é já abundante e bastante definida a jurisprudência arbitral vertida em diversas decisões arbitrais.

Por último, dependendo da decisão das questões anteriores, importará decidir a questão colocada pela Requerente quanto a juros indemnizatórios. Vejamos pois.

11.2 A título prévio, refira-se que o regime de contencioso previsto no RJAT é de mera legalidade, visando-se apenas a declaração de ilegalidade de atos dos tipos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do seu artigo 2.º. Por isso, tem de se aferir da legalidade dos atos impugnados tal como foram praticados pela AT, com a fundamentação que neles foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros atos*, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo jurisdicional.

Por outro lado, deve mais uma vez assinalar-se que os Tribunais (em que se incluem obviamente os arbitrais) não têm que apreciar todos os argumentos formulados pelas partes, mas tão só os determinantes para a decisão da causa. (Cfr., *inter alia*, Ac do Pleno da 2ª Secção do STA, de 7 junho 95, recurso 5239, in DR – Apêndice de 31 de Março de 97, págs. 36-40 e Ac STA – 2ª Série – de 23 abril 97, DR/AP de 9 Out 97, p. 1094).

a. Quanto à incidência subjetiva:

11.3 Sobre esta questão, este tribunal segue a numerosa a Jurisprudência arbitral tributária, maioritária, vertida em numerosos processos arbitrais. [Cfr, designadamente, decisões proferidas nos processos do CAAD n.ºs 14/2013, 26/2013, 27/2013, 73/2013, 170/2013, 154/2014, 212/2014 e, mais recentemente, nos processos n.ºs 539/2016-T, 580/2016-T, 623/2016-T, 109/2017-T; 145/2017-T, 185/2017-T, todas publicadas em www.caad.org.pt].

Vejamos pois:

Sobre esta questão dispõe o artigo 3º do CIUC (Código do Imposto único de Circulação), o seguinte:

“Artigo 3º

Incidência subjetiva

1 – 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.

2 – São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”.

Quanto à interpretação da norma jurídico fiscal estabelece, o n.º1 do artigo 11º da LGT que *“na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis”.*

Nesta conformidade, promovendo a necessária atividade interpretativa das normas em presença, há que escrutinar a melhor interpretação¹ do art. 3º, nº 1 do CIUC, à luz dos princípios hermenêuticos fundamentais. Assim, e em primeiro lugar, deve atender-se ao elemento literal, ou seja aquele em que se visa detetar o pensamento legislativo que se encontra objetivado na norma, para se verificar se a mesma contempla uma presunção, ou se determina, em definitivo, que o sujeito passivo do imposto é o proprietário que figura no registo.

A questão que se coloca é a de saber se a expressão “*considerando-se*” utilizada pelo legislador no CIUC, em vez da expressão “*presumindo-se*”, que era a que constava nos diplomas que antecederam o CIUC, terá retirado a natureza de “presunção” ao dispositivo legal em apreço.

A nosso ver e ao contrário do que defende a AT, a resposta tem necessariamente de ser negativa, uma vez que da análise do nosso ordenamento jurídico se retira de forma clara que as duas expressões têm sido utilizadas pelo legislador com sentido equivalente, seja ao nível de presunções ilidíveis, seja no quadro das presunções inilidíveis, pelo que nada habilita a extrair a conclusão pretendida pela Autoridade Tributária por uma mera razão semântica.

Na verdade, assim acontece em variadas normas legais que consagram presunções utilizando o verbo “**considerar**”. Veja-se, a título de exemplo, no âmbito do direito civil, - o nº 3 do art. 243º do Código Civil, quando estabelece que “*considera-se sempre de má-fé o terceiro que adquiriu o direito posteriormente ao registo da ação de simulação, quando a este haja lugar*”. Também no âmbito do direito da propriedade industrial o mesmo se passa, quando o art. 59º, nº 1 do Código da Propriedade Industrial dispõe que “*(...) as invenções cuja patente tenha sido pedida durante o ano seguinte à data em que o inventor deixar a empresa, consideram-se feitas durante a execução do contrato de trabalho (...)*”. Ora, também no âmbito do direito tributário, quando os nºs 3 e 4 do artigo. 89-A da LGT dispõem que incumbe ao contribuinte o ónus da prova que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que, não sendo feita essa prova, presume-se (“**considera-**

¹ A génese da relação jurídica de imposto pressupõe a verificação cumulativa dos três pressupostos necessários ao seu surgimento, a saber: o elemento real, o elemento pessoal e o elemento temporal. (Neste sentido veja-se, entre muitos outros autores, Freitas Pereira, M. H., **Fiscalidade**, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009).

se” na letra da Lei) que os rendimentos são os que resultam da tabela que consta no nº 4 do referido artigo.

Esta conclusão de haver total equivalência de significados entre as duas expressões, que o legislador utiliza indiferentemente, satisfaz a condição estabelecida no art. 9º, nº 2 do Código Civil, uma vez que se encontra assegurado o mínimo de correspondência verbal para efeitos da determinação do pensamento legislativo.

De resto, sobre esta questão é já tão abundante a jurisprudência arbitral, acompanhada pela jurisprudência dos nossos Tribunais superiores. Trata-se, pois, de presunção.

Acresce que esta conclusão é igualmente reforçada quando revisitados os demais elementos de interpretação, ou seja, o elemento histórico, o racional ou teleológico e o de ordem sistemática.

Dissertando sobre a atividade interpretativa diz FRANCESCO FERRARA que esta *“é a operação mais difícil e delicada a que o jurista pode dedicar-se, e reclama fino trato, senso apurado, intuição feliz, muita experiência e domínio perfeito não só do material positivo, como também do espírito de uma certa legislação. (...) A interpretação deve ser objetiva, equilibrada, sem paixão, arrojada por vezes, mas não revolucionária, aguda, mas sempre respeitadora da lei”* (Cfr. **Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis**, tradução de MANUEL DE ANDRADE, (2ª ed.), Arménio Amado, Editor, Coimbra, 1963, p. 129).

Como refere BAPTISTA MACHADO *“a disposição legal apresenta-se ao jurista como um enunciado linguístico, como um conjunto de palavras que constituem um texto. Interpretar consiste evidentemente em retirar desse texto um determinado sentido ou conteúdo de pensamento. O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras. Mesmo quando aparentemente claro à primeira leitura, a sua aplicação aos casos concretos da vida faz muitas vezes surgir dificuldades de interpretação insuspeitadas e imprevisíveis. Além de que, embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido, há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraído o pensamento legislativo*

– fenómeno mais frequente do que parecerá à primeira vista “(Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp.175/176).

*“A finalidade da interpretação é determinar o sentido objetivo da lei, a vis potestas legis.(...) A lei não é o que o legislador quis ou quis exprimir, mas tão somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei. (...) Por outro lado, o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redatores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores. (...) O intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris (Cfr. FRANCESCO FERRARA, *Ensaio*, pp. 134/135).*

Entender uma lei “*não é somente aferrar de modo mecânico o sentido aparente e imediato que resulta da conexão verbal; é indagar com profundidade o pensamento legislativo, descer da superfície verbal ao conceito íntimo que o texto encerra e desenvolvê-lo em todas as suas direções possíveis*” (loc. cit., p.128).

Com o objetivo de desvendar o verdadeiro sentido e alcance dos textos legais, o intérprete lança mão dos elementos interpretativos que são essencialmente o elemento gramatical (o texto, ou a “letra da lei”) e o elemento lógico, o qual, por sua vez, se subdivide em elemento racional (ou teleológico), elemento sistemático e elemento histórico. (Cfr. BAPTISTA MACHADO, loc. Cit., p. 181; J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral 2ª Ed.*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, p.361).

Entre nós, é o artigo 9º do Código Civil (CC) que fornece as regras e os elementos fundamentais à interpretação correta e adequada das normas. O texto do nº 1 do artigo 9º do CC começa por dizer que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir, a partir dela, o “pensamento legislativo”. Sobre a expressão “pensamento legislativo” diz-nos BAPTISTA MACHADO que o artigo 9º do CC “*não tomou posição na controvérsia entre a doutrina subjetivista e a doutrina objetivista. Comprova-o o facto de se não referir, nem à “vontade do legislador” nem à “vontade da lei”, mas apontar antes como escopo da atividade interpretativa a descoberta do “pensamento legislativo”*

(artº. 9º, 1º). *Esta expressão, propositadamente incolor, significa exatamente que o legislador não se quis comprometer*” (loc. cit., p. 188).

No mesmo sentido se pronunciam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA em anotação ao artigo 9º do CC (Cfr. **Código Civil Anotado** – vol. I, Coimbra ed., 1967, p. 16).

E sobre o nº 3 do artigo 9º do CC refere aquele autor: “(...) *este nº 3 propõe-nos, portanto, um modelo de legislador ideal que consagrou as soluções mais acertadas (mais corretas, justas ou razoáveis) e sabe exprimir-se por forma correta. Este modelo reveste-se claramente de características objetivistas, pois não se toma para ponto de referência o legislador concreto (tantas vezes incorreto, precipitado, infeliz) mas um legislador abstrato: sábio, previdente, racional e justo(...)*” (loc. cit. p. 189/190). Logo a seguir, chama a atenção de que o nº 1 do artigo 9º, refere mais três elementos de interpretação a “*unidade do sistema jurídico*”, as “*circunstâncias em que a lei foi elaborada*” e as “*condições específicas do tempo em que é aplicada*” (loc. cit, p. 190).

Quanto às “*circunstâncias do tempo em que a lei foi elaborada*”, explica BAPTISTA MACHADO que esta expressão “(...) *representa aquilo a que tradicionalmente se chama a occasio legis: os fatores conjunturais de ordem política, social e económica que determinaram ou motivaram a medida legislativa em causa(...)*” (loc. cit., p.190).

Relativamente às “*condições específicas do tempo em que é aplicada*” diz este autor que este elemento de interpretação “*tem decididamente uma conotação atualista* (loc. cit., p. 190) no que coincide com a opinião expressa por PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA nas anotações ao artigo 9º do CC.

No que respeita à “*unidade do sistema jurídico*”, BAPTISTA MACHADO considera este o fator interpretativo mais importante: “*a sua consideração como fator decisivo ser-nos-ia sempre imposta pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica*” (loc. cit., p. 191). É também este autor que nos diz, relativamente ao elemento literal ou gramatical (texto ou “*letra da lei*”) que este “*é o ponto de partida da interpretação. Como tal, cabe-lhe desde logo uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei. Mas cabe-lhe igualmente*

uma função positiva, nos seguintes termos: se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redação do texto atraçou o pensamento do legislador” (loc. cit., p. 182).

Referindo-se ao elemento racional ou teleológico, diz este autor que ele consiste “na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao elaborar a norma. O conhecimento deste fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.,) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura política-económica-social que motivou a decisão legislativa (occasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da ratio legis nos revela a valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime” (loc. cit., pp. 182/183).

É ainda BAPTISTA MACHADO que nos diz, agora no que respeita ao elemento sistemático (contexto da lei e lugares paralelos) que “(...)este elemento compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda o lugar sistemático que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico.

Baseia-se este subsídio interpretativo no postulado da coerência intrínseca do ordenamento, designadamente no facto de que as normas contidas numa codificação obedecem por princípio a um pensamento unitário(...)” (loc.cit., p. 183).

Como ensina JOSEF KOHLER, citado por MANUEL DE ANDRADE “(...) em particular havemos de tomar em consideração o encandeamento das diversas leis do país, porque uma exigência fundamental de toda a sã legislação é que as leis se ajustem umas às outras e não redundem em congérie de disposições desconexas (...)” (**Ensaio**, p. 27).

Em conclusão, através da análise do elemento histórico, extrai-se a conclusão que, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei 59/72, de 30 de Dezembro, o primeiro a regular a

matéria, até ao Decreto-Lei nº 116/94, de 3 de Maio, o último a anteceder o CIUC [cfr Lei nº 22-A/2007, com as alterações da Lei 67-A/2007 e 3-B/2010], foi consagrada a presunção dos sujeitos passivos do IUC serem as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da sua liquidação.

11. 4 – Constata-se que a lei fiscal teve, desde sempre, o objetivo de tributar (para o caso que ora interessa) **o verdadeiro e efetivo proprietário² e utilizador do veículo**, por força do princípio da equivalência subjacente ao IUC. Assim, o legislador, ao adotar pelo **princípio da equivalência**, optou por onerar o sujeito utilizador da viatura na medida do custo provocado devido às externalidades negativas provocadas pelos veículos motorizados. Na letra da lei estabelece apenas a presunção de que o proprietário constante no Registo automóvel, coincida também com o seu utilizador e que o registo evidencie a realidade afeta à utilização do veículo. Esta opção de política extrafiscal justifica, ainda, a solução vertida no nº 2 do art.º 3º do CIUC quanto aos locatários, eleitos pelo legislador como os sujeitos onerados pelo pagamento do imposto mesmo durante a vigência de um contrato de locação do qual pode não resultar, necessariamente, a aquisição da propriedade da viatura. Com efeito, o atual e novo quadro da tributação automóvel consagra princípios que visam sujeitar os proprietários dos veículos a suportarem os prejuízos por danos viários e ambientais causados por estes, como se alcança do teor do art. 1º do CIUC.

Ora, a consideração destes princípios, designadamente, o princípio da equivalência, que merecem tutela constitucional e consagração no direito comunitário, e são também reconhecidos em outros ramos do ordenamento jurídico, determina que os aludidos custos sejam suportados pelos reais proprietários, os causadores dos referidos danos, o que afasta, de todo, uma interpretação que visasse impedir os presumíveis proprietários de fazer prova de que já não o são por a propriedade estar na esfera jurídica de outrem³. Assim, também,

² Ou equiparados como é o caso dos *locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação* (artigo 3º-2, do CIUC).

³ Sob a epígrafe “princípio da equivalência” estabelece o artigo 1º do CIUC: “*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”. Sobre a noção do princípio da equivalência diz-nos SÉRGIO VASQUES: “*Em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao benefício que o contribuinte retira da atividade pública, ou em atenção ao custo que imputa à comunidade pela sua própria atividade*” (Cfr. **Os Impostos Especiais de**

da interpretação efetuada à luz dos elementos de natureza racional e teleológica, atento aquilo que a racionalidade do sistema garante e os fins visados pelo novo CIUC, resulta claro que o nº 1 do art. 3º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível. Pelo que, também a interpretação de natureza racional ou teleológica nos conduz a idêntica conclusão.

*

Em face do exposto, importa concluir que a *ratio legis* do imposto aponta no sentido de serem tributados os efetivos proprietários-utilizadores dos veículos pelo que a expressão “*considerando-se*” está usada no normativo em apreço num sentido semelhante a “*presumindo-se*”, razão pela qual dúvidas não há que está consagrada uma presunção legal.

11.5 Posto isto, há que atender, por último, mas com enorme acuidade para o caso concreto, o disposto no art. 73º da LGT, o qual estabelece que “*(...) as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, pelo que são ilidíveis (...)*”.

Assim sendo, consagrando o art. 3º, nº 1 do CIUC uma presunção ilidível, a pessoa que está inscrita no registo como proprietária do veículo e que, por essa razão foi considerada pela Autoridade Tributária como sujeito passivo do imposto, **pode apresentar elementos de prova visando demonstrar que o titular da propriedade, na data do facto tributário, é outra pessoa, para quem a propriedade foi transferida.**

b. Do ónus da prova e dos meios de prova idóneos para elidir a presunção

Consumo, Almedina, 2000, p. 110).E, mais à frente, explica este Professor, relativamente aos automóveis: “*um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também.*”

11.6 – Passando agora à questão do ónus da prova, não resta dúvida que cabe ao sujeito passivo apresentar meios idóneos para promover a prova necessária ao afastamento da presunção. Cabe-lhe a “prova do contrário”, ou seja, a prova de que não era o proprietário à data do facto tributário. Vejamos como poderá alcançar este objetivo, o que coloca a questão da relativa à idoneidade das faturas de venda de veículos automóveis como meio de prova da venda desses veículos. Há, contudo, a salientar que os contratos de compra e venda de automóveis têm uma base consensual e sem sujeição a formalismos especiais (Cfr artigos 219º e 408º-1, do Código Civil).

Já quanto às faturas, há que ter em devida conta que estas têm essencialmente as formalidades previstas no artigo 36º, do CIVA e 5º do DL nº 198/90. Além disso, vigora uma presunção de veracidade, a qual pode ser ilidida pela AT, como resulta do disposto no artigo 75º-2, da LGT.

Por outro lado, a propriedade de veículos automóveis está sujeita a registo obrigatório (cfr. artº. 5º-1 e 2, do DL nº 54/75, de 12/2). A obrigação de proceder ao registo recai sobre o comprador - sujeito activo do facto sujeito a registo (cfr. artº.8-B – 1, do Código do Registo Predial, aplicável ao Registo Automóvel por força do artº. 29º, do DL nº 54/75, de 12/2, conjugado com o artº.5º-1/a), deste último diploma).

No entanto, o Regulamento do Registo Automóvel contém um regime especial, em vigor desde 2008, para entidades que, em virtude da sua atividade comercial, procedam com regularidade à transmissão da propriedade de veículos automóveis. Segundo esse regime, que se encontra estabelecido no artº.25º-1/d), do DL nº 55/75, de 12/2 (versão resultante do DL nº 20/2008, de 31/1), o registo pode ser promovido pelo vendedor, mediante um requerimento subscrito apenas por si próprio.

O IUC está legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel, o que se infere, desde logo, do citado artº 3º-1, do C.I.U.C., norma onde se estabelece que são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, mais acrescentando que se consideram como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

O afastamento da presunção legal obedece à regra constante do artº. 347º, do C. Civil, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova

que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objeto. O que significa que não basta à parte contrária opor a mera contraprova - a qual se destina a lançar dúvida sobre os factos (cfr. art 346º, do C.Civil) que torne os factos presumidos duvidosos; pelo contrário, ela tem de mostrar que não é verdadeiro o facto presumido, de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais.

Ora, a fatura constitui documento contabilístico elaborado no seio da empresa e que se destina ao exterior, mormente, à AT, que dela extrai todos os efeitos inerentes em sede de valoração para incidência de diversos impostos. Logo, a menos que se demonstre a sua falsidade, as faturas presumem-se válidas para todos os efeitos legais, não podendo deixar de o ser, apenas e só, como meio de prova da transação, relevante para efeitos de incidência de IUC. Por sua vez, também a nota de débito consiste no documento em que o emitente comunica ao destinatário que este lhe deve determinado montante pecuniário. Ambos os documentos surgem na fase de liquidação (que não coincide muitas vezes com o pagamento efetivo) da importância a pagar pelo comprador. Assim, embora não fazendo prova do pagamento efetivo do preço pelo mesmo comprador, constituem prova dessa mesma transação, ou seja, da compra e venda efetuada. Compra e venda que pode aliás concretizar-se, com reserva de propriedade⁴ para o vendedor até pagamento do preço sem que tal impeça que a obrigação de IUC impenda sobre o comprador.

11.7 - Acresce que as presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa, revisão de ato tributário ou de impugnação judicial dos atos tributários, que nelas se baseiem.

No caso dos autos, a Requerente não utilizou aquele procedimento próprio, tendo antes optado pelo pedido de revisão do ato tributário seguido do pedido arbitral, sendo que em ambos invocou e juntou prova para demonstrar que não era o proprietário das viaturas à data em que ocorreu o facto tributário. Pelo que, os documentos juntos aos autos, que serviram de base à matéria de facto assente, nos termos supra fundamentados, constitui

⁴ Assinale-se que os adquirentes de veículos com reserva de propriedade são equiparados aos sujeitos passivos do IUC ou seja, às entidades a que alude o artigo 1º-1, do CIUC.

meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC, em que assentam as liquidações tributárias cuja anulação é peticionada nestes autos.

O entendimento do tribunal, avaliada a prova produzida pela Requerente, designadamente com o complemento do depoimento das testemunhas que arrolou, é no sentido de decidir que esta prova é suficiente para atestar a venda de todas as viaturas constantes das liquidações de imposto aos adquirentes, de modo que ao tempo do facto tributário e do primeiro registo de propriedade efetuado, esta já não era a sua proprietária. Aliás, diga-se que a Requerida AT em momento algum, nem na Resposta nem nas Alegações juntas aos autos questionou a ocorrência efetiva das transmissões, sendo certo que não basta impugnar as faturas para abalar o valor probatório destas, as mesmas que serviram de base para à incidência de outros impostos liquidados à Requerente (por ex^o IVA e IRC).

*

Conclui-se assim pela admissão da prova da venda de veículo automóvel através da demonstração da existência de emissão de fatura válida. Analisados os elementos carreados para o processo pela Requerente e os factos provados, extrai-se a conclusão que, aquela não era realmente proprietária dos veículos a que respeitam as liquidações em apreço, por ter transferido, à data em que era devido o respetivo IUC, a propriedade dos veículos, nos termos previstos na lei civil.

Os elementos documentais juntos aos autos gozam da presunção de veracidade que lhes é conferida pelo sobredito art.º 75º, nº 1 da LGT, tendo, assim, idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que suportou as liquidações efetuadas com base exclusivamente, como a Lei prevê, no registo automóvel.

Estas operações de transmissão de propriedade aparente, são oponíveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto, embora os factos sujeitos a registo só produzam efeitos em relação a terceiros quando registados, face ao disposto no art. 5º, nº 1 do Código do Registo Predial [aplicável por remissão do Código do Registo Automóvel], **a Autoridade Tributária não é terceiro para efeitos de registo**, uma vez que não se encontra na situação prevista no nº 2 do referido art. 5º do Código do Registo Predial, aplicável por força do Código do Registo Automóvel, ou seja, não adquiriu de um autor comum direitos incompatíveis entre si.

11.8 - Assim é que, em síntese, o registo automóvel, na economia do CIUC, representa mera presunção ilidível dos sujeitos passivos do imposto.

No caso, a requerente logrou, com total êxito, ilidir essa presunção e demonstrar que a realidade do registo era uma mera aparência dessa mesma realidade, ou seja, o proprietário inscrito não era o real proprietário, sujeito passivo do IUC.

Nestas circunstâncias, as mencionadas e ora impugnadas liquidações afiguram-se ilegais, padecem do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito subjacentes, pelo que se impõe a sua anulação e, conseqüentemente, a restituição à Requerente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, das respetivas importâncias pagas indevidamente, como consta dos documentos juntos aos autos.

c. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios:

11.9 - No pedido arbitral vem a Requerente peticionar, como consequência da ilegalidade e anulação das liquidações impugnadas, o direito a juros indemnizatórios.

Há, assim, que apurar se, ao abrigo do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente (Cfr. art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT), deve proceder.

Quanto a esta questão, o n.º 1 do artigo 43.º da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. A este respeito, responde a AT com a invocação da jurisprudência vertida na decisão arbitral proferida no processo n.º 26/2013-T, de 19/7/2013 (que tratou de situação semelhante à ora em apreciação) ou seja, que *“(...) o direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. [...] ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando, em consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito [a juros indemnizatórios] a favor do contribuinte. Com efeito, ao*

promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.”⁵

Quanto a esta questão, há que apurar, se os motivos de anulação se fundam ou não em erro imputável aos serviços.

Vejamos, pois, se assiste razão à Requerente nesta matéria.

No caso dos presentes autos foi a Requerida que procedeu, num primeiro momento, por sua iniciativa, às autoliquidações (evitando o prejuízo e perda de direitos decorrentes da existência de dívidas fiscais registadas no sistema). Procedeu seguidamente ao seu pagamento e, só posteriormente, veio em sede de procedimento de revisão do acto tributário, expor as suas razões de facto e de direito pelas quais reclama a anulação das liquidações, previamente autoliquidadas e pagas.

Em conformidade com esta factualidade não se pode concluir, desde logo pela existência de erro imputável à AT nas liquidações em crise.

Porém, após a apresentação do pedido de revisão do ato pela Requerente, a AT teve oportunidade de verificar a factualidade correta e concluir que o imposto previamente pago era indevido. Nesse momento tendo em conta as informações de que dispunha, devia ter reparado o erro. Ao não o fazer e tendo decidido como decidiu pela improcedência do pedido de revisão tornou-se responsável a partir desse momento pelo pagamento de juros indemnizatórios, a calcular, note-se, apenas após a data em que tomou conhecimento dessa factualidade, ou seja, desde a data em que proferiu a decisão de indeferimento do pedido de revisão apresentada pela Requerente. Só a partir deste momento podemos considerar preenchidos os pressupostos contidos no artigo 43º da LGT.

No caso, os erros que afetam as liquidações são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, na medida em que devia ter reparado o ato quando foi confrontada com essa realidade e com a prova subjacente. Ao indeferir o pedido de revisão deduzido pela

⁵ (Cfr ainda neste mesmo sentido, v. g., as decisões arbitrais tributárias proferidas nos processos CAAD n.ºs 170/2013-T, de 14/2/2014, 136/2014-T, de 14/7/2014, 230/2014-T, de 22/7/2014 e 140/2014-T, de 29/8/2014.

Requerente a AT decidiu com base em erro sobre os pressupostos de facto e de direito subjacentes e, nessa medida e apenas após essa data, os atos de liquidação ilegais subsistiram por sua iniciativa.

Por outro lado, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

Em conclusão, tem a Requerente direito a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do artigo 24.º do RJAT) e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Por último, quanto às custas do processo, resulta que o pagamento das custas no final do processo cabe à parte vencida, na proporção em que o for. Só não será, porém, se apesar de vencida, esta parte não deu causa à ação, o que não é o caso, pois a AT teve, como se disse no ponto anterior, a oportunidade de revogar o ato após ter sido chamada a decidir a questão em sede de procedimento de revisão do ato tributário. Logo, ao optar por não o fazer, deu origem ao presente pedido arbitral, e, nessa medida, é responsável pelo pagamento das custas do processo.

Consequentemente terá de ser a AT a suportar integralmente as custas.

IV - DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedentes os pedidos de declaração da ilegalidade do indeferimento do pedido de Revisão dos atos tributários consubstanciados nas autoliquidações de IUC e juros compensatórios objeto dos autos, no valor total de 5.548,65€, com a consequente anulação das referidas liquidações;

- b) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a calcular a partir da data do indeferimento do pedido de Revisão até integral pagamento;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do presente processo.

V-VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 5.548,65 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI- CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612,00€, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de abril 2018

O Tribunal Arbitral singular,

(Maria do Rosário Anjos)