

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 425/2017-T**

**Tema: IUC – Incidência subjectiva.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

**1. A..., Ld.<sup>a</sup>**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária suscitando pedido de pronúncia arbitral contra os atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), acrescido de juros compensatórios, relativos aos períodos de tributação de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015 e ao veículo automóvel com o número de matrícula ...-...-..., no montante global de € 5 351,03.

**2.** Como fundamento do pedido, apresentado em 11-07-2017, a Requerente alega, em síntese, que o veículo em causa já não se encontrava na sua posse nos referidos períodos de tributação, em virtude de ter já então sido transmitido a terceiro, por contrato de compra e venda celebrado em momento anterior ao da exigibilidade do imposto a que respeitam as questionadas liquidações.

**3.** Em resposta ao solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, em conformidade, pela absolvição da entidade Requerida.

**4.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-07-2017.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 01-09-2017.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral singular foi constituído em 19-09-2017.

8. Regularmente constituído o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

10. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

## **II. Matéria de facto**

**11.** Com relevância para a apreciação do pedido de pronúncia arbitral, destacam-se os seguintes elementos factuais, que, com base nos elementos documentais juntos aos autos, se consideram provados:

**11.1.** A Requerente foi destinatária de liquidações oficiosas de IUC e juros compensatórios, efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao abrigo do disposto no artigo 18.º do Código do IUC, relativas aos períodos de tributação de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015 e ao veículo automóvel com o número de matrícula ...-...-... .

**11.2.** A Requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidações, com o fundamento de não ser já proprietária do referido veículo nas datas de exigibilidade do tributo em causa, comprovando tal facto através de fatura de venda emitida em 17-02-2005 e recibo da correspondente importância datado de 9 de Março seguinte.

**11.3.** Tendo a referida reclamação sido objeto de indeferimento expresso, a Requerente, em 12-01-2017 interpôs recurso hierárquico da decisão.

**11.4.** O recurso hierárquico foi indeferido por despacho do Diretor de Finanças de Leiria, de 10-04-2017, notificado à Requerente em 13 do mesmo mês.

**11.5.** A decisão de indeferimento vem fundamentada nos seguintes termos: “*O referido imposto é devido até ao cancelamento da matrícula em virtude de abate efectuado nos termos da lei, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, do CIUC, sendo da competência do IMT, IP o referido cancelamento.*

*A AT apenas liquida o imposto de acordo com os elementos que constituem a base de dados do IUC, cuja actualização é efectuada com o envio de ficheiros por parte das referidas entidades. Da consulta efectuada ao IRN, IP e ao IMR, IP, verifica-se que este veículo continua registado em nome do recorrente e que a matrícula não foi cancelada.*

*Em sede de IUC é tributada a propriedade dos veículos, independentemente do respectivo uso ou fruição.”*

**12.** Não existem factos relevantes para a decisão de mérito que não se tenham provado.

### **III. Cumulação de pedidos**

**13.** O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a diversas liquidações de IUC. Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta, face ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à cumulação de pedidos.

### **IV. Matéria de direito**

**14.** No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade dos atos de liquidação de IUC, e juros compensatórios que lhes estão associados, relativos ao períodos de 2011 a 2015 e ao veículo com o número de matrícula ...-...-..., invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que os originaram o veículo a que respeitam ter sido já objeto de transmissão para terceiro, pelo que, consequentemente, não assume a qualidade de sujeito passivo do imposto liquidado.

**15.** Está, pois, em causa determinar se a Requerente deve ou não ser considerada sujeito passivo de IUC quantos aos veículos e período a que o tributo respeita, considerando que o mesmo, muito embora continuasse então registado em seu nome, havia já sido objeto de transmissão por contrato de compra e venda.

**16.** Relativamente a esta matéria, dispõe o artigo 3.º do CIUC, no seu número 1, na redação vigente à data dos factos a que se reportam as liquidações impugnadas, que: *"1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as*

*peçoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados."*

**17.** Segundo entendimento da Requerida, a referida norma não comporta qualquer presunção legal, considerando que *"o legislador tributário ... estabeleceu expressa e intencionalmente que estes (os sujeitos passivos do IUC) 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 encontrem registados"*

**18.** Por seu lado, sustenta a Requerente que aquela norma consagra uma presunção legal, ilidível mediante prova em contrário por parte do transmitente, considerando que, para tal, se afigura idóneo o presente requerimento.

**19.** Esta matéria tem vindo a ser objeto de numerosas decisões no âmbito dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, em geral no sentido da procedência dos respetivos pedidos, com o fundamento de que a norma em causa encerra uma presunção legal que admite prova em contrário <sup>1</sup>.

**20.** Aderindo sem reservas à posição acima referida, dispensa-se, por desnecessária e fastidiosa, a reprodução da respetiva fundamentação, porquanto no presente processo nada de novo se adianta nessa matéria.

### **Do mérito do pedido**

**21.** Concluindo-se, na esteira da orientação que invariavelmente vem sendo seguida pela jurisprudência arbitral, que a norma de incidência subjetiva do IUC consagra uma presunção ilidível, importa analisar-se a documentação oferecida pela Requerente no sentido de se saber se a mesma constitui, ou não, prova bastante para a sua elisão.

**22.** Como acima referido, em sede de matéria factual, na situação a que se refere o presente pedido, está em causa a tributação, em IUC, de uma viatura automóvel que, à data da

exigibilidade do tributo, seria já propriedade de terceiro, na sequência e por causa de contrato de compra e venda celebrado com a Requerente.

**23.** Relativamente à situação referida é apresentadas, como elemento de prova, cópia das faturas que titulou a transmissão, acompanhada de cópia do correspondente recibo da importância da venda.

### **Da elisão da presunção**

**24.** As presunções de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, conforme expressamente prevê o artigo 73.º da lei geral tributária, podendo ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos atos tributários que nelas se baseiem.

**25.** No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento específico, pelo que o presente pedido de decisão arbitral é meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC que suporta as liquidações tributárias cuja anulação constitui objeto do pedido, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do RJAT).

**26.** Figurando a Requerente no Registo Automóvel como proprietária do veículo nos períodos de tributação a que as questionadas liquidações respeitam e tendo o veículo em causa, na data da exigibilidade do imposto, passado já para a propriedade de terceiro, por contrato de compra e venda, resta avaliar-se a prova apresentada, no sentido de se determinar se é a mesma bastante para ilidir a presunção estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código.

**27.** Para elisão da referida presunção, derivada da inscrição do registo automóvel, a requerente oferece cópia da fatura de venda emitida em 17-02-2015, portanto em data anterior à da exigibilidade do imposto relativo aos períodos de tributação a que as liquidações respeitam.

### **Da elisão da presunção com base nas faturas comerciais**

**28.** Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, alega a Requerida que as faturas, em geral, não constituem documentos idóneos a efetuar a prova pretendida no sentido de não ser a Requerente proprietária do veículo nos períodos de tributação a que se reportam as liquidações em causa.

**29.** Nesse sentido, sustenta a Requerida que *“As facturas 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.”*

**30.** Acresce, segundo a Requerida, *“que as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram o ponto de meras facturas unilateralmente emitidas pela Requerente poderem substituir o requerimento de registo automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial... A inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes.”*

**31.** Está, pois, em causa, saber se as faturas que titulam transações comerciais constituem elemento de prova para elisão da presunção constante do artigo 3.º do CIUC e, se assim se admitir, se a cópia da fatura e recibo apresentados pela Requerente, constituem prova bastante para o efeito.

**32.** Para tanto, importa ter-se presente que, na situação em análise, se está perante contratos de compra e venda que, relativos a coisa móvel e não estando sujeitos a qualquer formalismo especial (C.Civil, art. 219.º), operam a correspondente transferência de direitos reais (C.Civil, art. 408.º, n.º 1).

**33.** Tratando-se de contratos que envolvem a transmissão da propriedade de bens móveis, mediante o pagamento de um preço, têm aqueles, como efeitos essenciais, entre outros, o de entregar a coisa (C.Civil, arts. 874.º e 879.º).

**34.** No entanto, estando em causa contratos de compra e venda que têm por objeto veículos automóveis, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da correspondente aquisição a favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais superiores.<sup>ii</sup> Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transação, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova da transação.

**35.** Para efeitos registrais, também não é exigível qualquer formalismo especial, bastando a apresentação à entidade competente de requerimento subscrito pelo comprador e confirmado pelo vendedor, que, através de declaração de venda confirma que a propriedade do veículo foi por aquele adquirida por contrato verbal de compra e venda (vd. Regulamento do Registo Automóvel, art. 25.º, n.º 1, alínea a).<sup>iii</sup>

**36.** Não obstante serem estas as regras decorrentes das disposições da lei civil, relativas ao informalismo da transmissão de coisas móveis e, sendo o caso, do respetivo registo, não pode deixar de ter-se também presente que, na situação em análise, estamos perante transações comerciais, efetuadas por uma empresa no âmbito da sua atividade empresarial.

**37.** Nesse âmbito, a empresa vendedora está vinculada ao cumprimento de normas contabilísticas e fiscais específicas, em que a faturação assume especial relevância.

**38.** Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente dos bens está obrigada a emitir uma fatura relativamente a cada transmissão de bens, qualquer que seja a qualidade do respetivo adquirente, seja ele uma empresa, sujeito passivo do IVA, seja um consumidor final (CIVA, art. 29.º, n.º 1, alínea b).

**39.** Também de acordo com o disposto em normas tributárias, a fatura deve obedecer a determinada forma, detalhadamente regulada nos artigos 36.º do Código do IVA e 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19/06.

**40.** É com base nesse documento emitido pelo fornecedor dos bens que o adquirente, quando se trate de um operador económico, irá deduzir o IVA a que tenha direito (CIVA, art. 19.º, n.º 2) - salvo se o imposto suportado na aquisição do veículo, pelas características deste, não for dedutível - e contabilizar o gasto da operação (CIRC, arts. 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2).

**41.** Por seu lado, é também com base na faturação emitida que o fornecedor dos bens deverá contabilizar os respetivos rendimentos, conforme decorre do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC.

**42.** Desde que emitidas na forma legal e constituam elementos de suporte dos lançamentos contabilísticos em contabilidade organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal, os dados que delas constem são abrangidos pela presunção de veracidade a que se refere o artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

**43.** Considerada, pois, a relevância atribuída pela legislação tributária às faturas emitidas, nos termos legais, pelas empresas comerciais no âmbito da sua atividade empresarial e a presunção de veracidade das operações por elas tituladas, não pode deixar de considerar-se que as mesmas podem constituir, só por si, prova bastante das transmissões invocadas pela Requerente.

**44.** No presente caso, constata-se que a fatura que titula a invocada transação identifica a empresa vendedora, o comprador e, pela respetiva matrícula, o veículo transacionado e o preço da venda, bem como a data em que foram emitidas. Complementando a fatura emitida com o recibo da importância acordada para a venda, constata-se o preço da transação foi oportunamente pago.

45. Nestes termos, considera-se que a fatura, e correspondente recibo, apresentados pela Requerente, constituem prova bastante dos factos alegados para efeitos de elisão da presunção em causa.

46. Assim, considerando-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, deverá proceder-se à anulação das liquidações objeto do presente pedido, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos em que se suportam.

**Pedido de juros indemnizatórios.**

47. A par da anulação das liquidações, e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

48. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, são devidos juros indemnizatórios "*quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*" Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

49. 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.

50. No presente caso, ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela Requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando-se, em consequência, o respetivo reembolso, não se lobra que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito a favor do contribuinte.

**51.** Deste modo, 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 artigo 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

**52.** Como também já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, de que decorre, para a AT, o direito e dever de liquidar o imposto e exigi-lo a essas pessoas, sem necessidade de provar os factos que a ela conduz, conforme expressamente prevê o n.º 1 do artigo 350.º do C. Civil.

**53.** Todavia, relativamente às liquidações que constituem objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, importa saber se o ato de indeferimento da pretensão da ora Requerente, formulada na reclamação graciosa oportunamente interposta, configura, ou não, erro imputável à Administração Tributária para efeitos da exigibilidade de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

**54.** Nesta matéria tem-se em atenção a orientação decorrente da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que vai no sentido de reconhecer que uma decisão da Administração Tributária que indefere um pedido de anulação de liquidação reconhecidamente ilegal e conseqüente restituição de tributo indevidamente cobrado, constitui erro imputável aos serviços.

**55.** Segundo a mencionada jurisprudência – vertida em douto acórdão de 28-10-2009, no proc. 601/09 – são devidos juros indemnizatórios a partir da data do indeferimento da reclamação até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos do artigo 61.º do CPPT.

## **V. Decisão**

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que concerne à ilegalidade das liquidações de IUC e juros compensatórios, relativas aos períodos e veículo identificado no presente pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a sua anulação e consequente reembolso das importâncias indevidamente cobradas;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios contados a partir da data do indeferimento da reclamação graciosa até à data do efetivo reembolso dos tributos e juros compensatórios indevidamente cobrados.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

**Valor do processo:** € 5 351,03.

**Custas:** Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 612,00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 18 de Dezembro de 2017

O árbitro, Álvaro Caneira.

---

<sup>i</sup> A título meramente exemplificativo, cfr. Procs.14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T, 217/2013-T, 256/2013-T, 289/2013-T, 294/2013-T, 21/2014-T, 42/2014-T, 43/2014-T, 50/2014-T, 52/2014-T, 67/2014-T, 68/2014-T, 77/2014-T, 108/2014-T, 115/2014-T, 117/2014-T, 118/2014-T, 120/2014-T, 121/2014-T, 128/2014-T, 140/2014-T, 141/2014-T, 152/2014-T, 154/2014-T, 173/2014-T, 174/2014-T, 175/2014-T, 182/2014-T, 191/2014-T, 214/2014-T, 219/2014-T, 221/2014-T, 222/2014-T, 227/2014-T, 228/2014-T, 229/2014-T, 230/2014-T, 233/2014-T, 246/2014-T, 247/2014-T, 250/2014-T, 262/2014-T, 302/2014-T, 333/2014-T, 414/2014-T, 646/2014-T, todos disponíveis em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

<sup>ii</sup> fr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

<sup>iii</sup> Assinala-se que, no âmbito do procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquiridos por contrato verbal de compra e venda, aprovado pelo Dec.Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, a fatura constitui, entre outros, documento que indicia a efetiva compra e venda do veículo, desde que dela conste a matrícula do veículo bem como nome do vendedor e do comprador.