

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 341/2014-T

Tema: IUC – incidência subjectiva; presunção legal

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 341/2014– T

Tema: IUC – incidência subjectiva; presunção legal

I. RELATÓRIO

“A” – INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE CRÉDITO, S.A., sociedade com sede na Rua ..., Lote ..., ...-... Lisboa, titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade e a consequente anulação dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos aos vinte (20) veículos automóveis identificados no pedido de pronúncia arbitral, referentes aos exercícios de 2009 a 2012, no valor total de € 2.384,50, bem como reembolso de igual montante e pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente é uma instituição financeira que, no âmbito da sua actividade, celebra contratos de aluguer de longa duração e contratos de locação financeira de veículos automóveis;

- b) À data da verificação do facto gerador do imposto em causa nos presentes autos, a Requerente não era proprietária dos veículos automóveis sobre os quais incidiu o imposto pago, os quais já haviam sido vendidos;
- c) Relativamente a cada um dos veículos cujas liquidações estão em causa nos presentes autos, a Requerente procedeu, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 6º do DL nº 20/2008, de 31 de Janeiro, ao pedido de registo de transferência de propriedade a favor dos adquirentes de cada um desses veículos;
- d) Efectuado o pedido a que se alude em c) anterior, a Requerente não foi notificada de qualquer oposição apresentada pelos adquirentes nem da recusa do registo requerido;
- e) Nos termos do artigo 3.º do CIUC, são sujeitos passivos de imposto os proprietários dos veículos, sendo equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação;
- f) O n.º 1 do artigo 3.º do CIUC contém uma presunção ilidível;
- g) Assim, sujeito passivo de IUC é o proprietário, ainda que não figure no registo automóvel, desde que seja feita prova bastante para ilidir a presunção legal proveniente do registo;
- h) No caso das liquidações em crise, a Requerente não é sujeito passivo de IUC;
- i) O contrato de compra e venda tem eficácia real;
- j) A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não é terceiro para efeitos de registo, pelo que não pode prevalecer-se da falta de actualização do registo de propriedade para colocar em causa a eficácia plena do contrato de compra e venda;
- k) A Requerente pagou o imposto em causa nos presentes autos.

A Requerente juntou 94 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º n.º1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 24 de Junho de 2014.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

Por excepção:

- a) Relativamente a 27 das liquidações impugnadas, à data de apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, já havia caducado o direito de recurso ao tribunal arbitral, por terem decorrido mais de 3 meses desde a data limite de pagamento do imposto em causa.
- b) Pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, o pedido de constituição do tribunal arbitral quanto a estas liquidações é extemporâneo, encontrando-se caducado o direito de agir da Requerente.

Por impugnação:

- a) O legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que são sujeitos passivos do IUC os proprietários, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados;
- b) O artigo 3º do CIUC não estabelece qualquer presunção de propriedade, mas uma verdadeira ficção de propriedade – o legislador não diz que se presumem proprietários mas que se consideram proprietários;
- c) Embora a Requerente alegue que não era proprietária dos veículos à data dos factos tributários a que se referem as liquidações controvertidas, a verdade é que a prova por si apresentada não permite concluir pela necessária transmissão dos veículos;

- d) As facturas juntas não constituem documento idóneo para comprovar a venda dos veículos em causa, uma vez que mais não são do que documentos unilateralmente emitidos pela Requerente;
- e) A falta de inscrição no registo das alterações de propriedade ou das situações de locação tem como consequência que a obrigação de pagamento do IUC recaia no proprietário inscrito, não podendo a AT liquidar o imposto com base em elementos que não constem do registo;
- f) O IUC é devido pelas pessoas que constam no registo como proprietárias dos veículos;
- g) A falta de cumprimento da obrigação prevista no artigo 19º do CIUC faz impender sobre a Requerente a responsabilidade pelas custas arbitrais.

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

Notificada da resposta apresentada pela AT, veio a Requerente pronunciar-se sobre a excepção de caducidade invocada, defendendo, em síntese, não se verificar a alegada caducidade, pelo facto de o prazo para impugnar as liquidações em crise apenas se ter iniciado com a notificação do indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas e não, como defende a AT, com o término do prazo para pagamento voluntário.

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

II. QUESTÕES A DECIDIR

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

- a. Conhecer da excepção de caducidade invocada pela AT relativamente a 27 das liquidações impugnadas;
- b. Apurar quem é sujeito passivo de IUC quando, na data da verificação do facto gerador do imposto, o veículo automóvel tiver já sido alienado;

- c. Apurar qual o valor jurídico do registo automóvel em sede de IUC, *maxime* para efeitos da incidência subjectiva do imposto;
- d. Determinar se a não actualização do registo automóvel permite considerar, como sujeitos passivos de IUC, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados;
- e. Apurar quais as consequências do incumprimento do disposto no artigo 19.º do CIUC.

III. MATÉRIA DE FACTO

a. Factos provados

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

1. A Requerente é uma instituição financeira de crédito;
2. No âmbito da sua actividade, a Requerente concede aos seus clientes financiamento com vista à aquisição de veículos automóveis;
3. A Requerente foi notificada de setenta e um actos de liquidação de IUC relativos a vinte veículos automóveis e respeitantes aos exercícios compreendidos entre os anos de 2009 e 2012, nos termos constantes das liquidações juntas aos documentos números 61 a 77, no valor global de € 2.384,50;
4. Nenhum dos vinte veículos a que as liquidações ora postas em crise se referem pertence às categorias F ou G, a que alude o artigo 4.º do CIUC;
5. Das setenta e uma liquidações impugnadas, cinquenta e nove referem-se a veículos em relação aos quais, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, havia sido emitida, pela Requerente, uma factura de venda a terceiro;
6. Relativamente a dezasseis dos vinte veículos cujas liquidações se encontram em crise nos presentes autos, a Requerente procedeu ao pedido de registo de transferência de propriedade a favor dos adquirentes de cada um desses veículos,

nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 6º do DL nº 20/2008, de 31 de Janeiro, em data anterior à data do facto gerador do imposto;

7. A Requerente apresentou reclamação graciosa relativamente a todas as liquidações impugnadas;
8. À excepção da reclamação apresentada relativamente à liquidação efectuada quanto ao veículo de matrícula ...-...-..., todas as reclamações graciosas apresentadas vieram a ser objecto de decisão de indeferimento;
9. A Requerente foi notificada das decisões de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas em 02/04/2014;
10. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 16/04/2014;
11. A Requerente pagou o imposto liquidado pela Requerida e espelhado nas liquidações ora impugnadas.

b. Factos não provados

Não se provou que a reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação efectuada quanto ao veículo de matrícula ...-...-... tivesse sido objecto de despacho de indeferimento.

c. Fundamentação da matéria de facto

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

IV. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

V. DO DIREITO

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

Antes de mais, cumpre apreciar da excepção de caducidade invocada pela Requerida.

Quanto a esta excepção, invoca a AT que, relativamente a 27 das liquidações impugnadas, se encontra ultrapassado o prazo para deduzir pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral, atento o facto de o respectivo pedido ter sido apresentado já depois de decorrido o prazo de 3 meses a que alude o artigo 102º nº 1 a) do CPPT.

Isto porque, no que diz respeito a estas 27 liquidações, de acordo com a AT, sendo os prazos limite de pagamento 04/12/2013 e 11/12/2013, o respectivo prazo para impugnação destas liquidações terminaria a, respectivamente, 04/03/2014 e 11/03/2014.

Tendo o pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sido apresentado em 16/04/2014, já havia sido ultrapassado, em relação a estas liquidações, o indicado prazo de três meses, pelo que já havia caducado o direito da Requerente a pedir a sua declaração de ilegalidade.

Conclui, peticionando seja considerado extemporâneo o pedido apresentado relativamente a estas 27 liquidações.

Em sede de resposta, vem a Requerente invocar que, tendo sido apresentada reclamação graciosa relativamente a todas as liquidações ora impugnadas, o prazo de 15 dias previsto no artigo 102º nº 2 do CPPT para a respectiva impugnação conta-se a partir da data da notificação da decisão de indeferimento da reclamação e não da data limite de pagamento.

Pelo que, tendo sido notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em 02/04/2014 e tendo o pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia sido apresentado em 16/04/2014, não se verifica qualquer extemporaneidade.

Termina, assim, peticionando a improcedência da excepção de caducidade invocada.

Cumpra decidir:

Conforme se verifica dos factos provados, a Requerente reclamou graciosamente de todas as liquidações impugnadas – cfr. ponto 7 dos factos provados.

Encontra-se ainda provado que, à excepção da reclamação apresentada quanto à liquidação efectuada relativa ao veículo de matrícula ...-...-..., todas as reclamações graciosas apresentadas foram objecto de despacho de indeferimento – cfr. ponto 8 dos factos provados.

Por último, encontra-se ainda provado que a Requerente foi notificada das decisões de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas em 02/04/2014 - cfr. ponto 9 dos factos provados.

Tendo o presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sido apresentado em 16/04/2014, o que também se encontra provado - cfr. ponto 10 dos factos provados -, é manifesto que, à excepção da impugnação relativa à liquidação efectuada quanto ao veículo de matrícula ...-...-..., o pedido foi apresentado dentro do prazo de 15 dias a que alude o artigo 102º nº 2 do CPPT.

Pelo que, dúvidas não restam de que, à excepção da impugnação relativa à liquidação efectuada quanto ao veículo de matrícula ...-...-..., o pedido foi formulado tempestivamente.

No que diz respeito à liquidação impugnada relativa ao veículo de matrícula ...-...-..., não se encontrando demonstrado nos autos a data em que a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento, é manifesto que o cômputo inicial do prazo para a impugnação desta liquidação se terá de considerar o prazo geral previsto na alínea a) do número 1 do

artigo 102º do CPPT, isto é, o termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

In casu, o prazo para o pagamento voluntário desta liquidação era 04/12/2013, pelo que, não tendo a Requerente logrado provar que o início de contagem do prazo para impugnação seria outro, terá, necessariamente, de se considerar que este se inicia a partir da data limite para pagamento voluntário do imposto.

Note-se que, na situação ora em apreciação, o ónus da prova de que o cômputo inicial do prazo para impugnação desta liquidação seria, não o prazo limite de pagamento voluntário da prestação, mas sim a data da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, recai sobre a Requerente – cfr. artigo 342º do Código Civil.

Não tendo a Requerente logrado fazer prova deste facto, impõe-se que a decisão sobre esta questão se faça contra si.

Atento o exposto, procede a excepção de caducidade quanto à impugnação da liquidação número 2009 ..., efectuada relativamente ao veículo de matrícula ...-...-..., im procedendo a excepção quanto à impugnação das demais liquidações.

Conhecida a excepção de caducidade invocada, estamos, assim, em condições de conhecer do mérito do pedido, relativamente às liquidações cuja caducidade do direito de impugnação não se verificou.

Assim,

Analisada a argumentação expendida pelas Partes, facilmente se atinge que a questão de fundo reside na interpretação da norma contida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC e, mais concretamente, em saber se aquela contém ou não uma presunção legal. Esta questão, como ademais já sublinhado noutras decisões, tem suscitado profusa jurisprudência – também arbitral – que, oportunamente, aqui se trará.

Sob a epígrafe *incidência subjectiva*, o artigo 3.º do CIUC dispõe que:

“1. – 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 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.”

Ora, dissipar as dúvidas sobre o sentido e o alcance a atribuir a determinada norma jurídica implica levar a cabo uma tarefa interpretativa que permita retirar do enunciado linguístico um concreto sentido ou “conteúdo de pensamento”⁽¹⁾. Contudo, tal tarefa apenas se pode cumprir – assim se logrando apreender a *vis ac potestas legis* – através da utilização de um concreto método, que se estriba na interpretação literal, por um lado, e na interpretação lógica ou racional, por outro.

Recorde-se, ainda, que de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, as normas tributárias se interpretam de acordo com os princípios de hermenêutica jurídica comumente aceites, *maxime* os fixados, entre nós, no artigo 9.º do Código Civil. Prossigamos.

A *interpretação literal* apresenta-se, então, como o primeiro estágio da actividade interpretativa. Como refere FERRARA, “o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”⁽²⁾.

Na verdade, uma vez que a lei se encontra expressa em palavras, deve, então, delas ser extraída a significância verbal que contêm, segundo a sua natural conexão e as regras gramaticais. Porém, sendo as palavras empregues pelo Legislador equívocas ou indeterminadas, será forçoso recorrer à *interpretação lógica*, que atende ao espírito da disposição a interpretar.

⁽¹⁾ Cf. BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1982, p. 175.

⁽²⁾ FERRARA, FRANCESCO, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 1921, Roma; Tradução de MANUEL DE ANDRADE, Arménio Amado, Editor, Sucessor – Coimbra, 2.ª Edição, 1963, p. 138 e ss.

A interpretação lógica, tal como vem sendo pacificamente figurada pela doutrina⁽³⁾, estriba-se no elemento *racional*, no elemento *sistemático* e no elemento *histórico*; ponderando-os e deles deduzindo o valor da norma jurídica em apreço.

Por elemento *racional* há-de entender-se a *raison d'être* da norma jurídica, *i.e.*, a finalidade para a qual o legislador a instituiu. A descoberta da *ratio legis* apresenta-se, assim, como um factor de indubitável importância para a determinação do sentido da norma.

Sucedem, porém, que uma determinada norma não existe isoladamente, antes convive com as demais normas e princípios jurídicos de forma sistemática e complexa. Assim, natural se torna que o sentido de uma concreta norma resulte claro da confrontação desta com as demais. Como refere BAPTISTA MACHADO, “*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.*”⁽⁴⁾.

Já o elemento *histórico*, por seu turno, há-de reportar-se e incluir os materiais conexos com a história da norma, tais como “*a história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa (...); as chamadas fontes da lei, ou seja os textos legais ou doutrinários que inspiraram o legislador na elaboração da lei (...); os trabalhos preparatórios.*”.

Apliquemos, então, o que se vem dizendo ao caso vertente.

Compulsados os argumentos de Requerente e Requerida, e no que tange ao elemento literal, facilmente se compreende que o foco de dissenso reside na expressão “*(...) considerando-se como tais (...)*”, contida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

Pergunta-se – como de resto se fez na Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 73/2013-T⁽⁵⁾: “*O facto do legislador ter optado pelo vocábulo “considerando-se”*”

⁽³⁾ Vide, por todos, BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 181.

⁽⁴⁾ BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 183.

⁽⁵⁾ Cf. Decisão Arbitral de 5 de Dezembro de 2013, proferida no âmbito do Processo n.º 73/2013, p. 21.

destrói a possibilidade de estarmos perante uma presunção?”. Não. É a resposta que, cremos, se impõe. E nem se venha dizer que tal conclusão vai infirmada pela circunstância de o legislador não ter utilizado o vocábulo “*presumem-se*”, que empregou no vetusto Regulamento do Imposto Sobre Veículos.

Também aqui não podemos deixar de sublinhar o que naquela decisão ficou dito: “*examinando o ordenamento jurídico português, encontramos imensas normas que consagram presunções utilizando o verbo considerar, muitas das quais empregues no gerúndio (“considerando” ou mesmo “considerando-se”). São disso exemplos as normas a seguir enumeradas: No Código Civil, entre outras, os artigos 314.º, 369.º n.º 2, 374.º n.º 1, 376.º n.º 2, 1629.º (...). Também no ordenamento jurídico tributário se pode encontrar o verbo “considerar”, nomeadamente o termo “considera-se” com um sentido presuntivo. E ali se acrescenta o ensinamento de LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA que, pela clareza de exposição, igualmente se transcreve. Assim, escrevem os Autores que “as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, revelada pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”*”.

A este propósito, JORGE LOPES DE SOUSA⁽⁶⁾ refere que no n.º 1 do artigo 40.º do Código do IRS se utiliza a expressão “*presume-se*”, ao passo que no n.º 2 do artigo 46.º do mesmo diploma se faz uso do vocábulo “*considera-se*”, não havendo qualquer diferença entre uma e outra expressão, ambas significando, afinal, o mesmo: uma presunção legal.

E que dizer do n.º 4 do artigo 89.º-A? Acaso dúvidas subsistem de que se trata de uma presunção? E tal conclusão sai fragilizada pelo facto de ali se empregar o verbo *considerar*? Não nos parece.

Assim, e ao que aqui nos interessa, revela-se admissível assimilar o verbo *considerar* ao verbo *presumir*. Com efeito, podemos estar perante uma presunção mesmo quando o

⁽⁶⁾ Cf. LOPES DE SOUSA, JORGE, *Código do Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. I, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 589.

legislador haja optado por outros verbos, nomeadamente pelo verbo *considerar*. Na verdade, e ao invés do propugnado pela Requerida, é esta a conclusão que menos belisca a coerência sistemática postulada pelo ordenamento jurídico como um todo.

Mas mais: também o elemento racional autoriza semelhante conclusão.

Convoquemos a exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 118/X, de 07/03/2007, que originou a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, porquanto dali resulta clara a *ratio legis*.

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

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

De forma congruente àquela motivação, o legislador veio consagrar, no artigo 1.º do CIUC, o princípio da equivalência, ficando claro *“que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária. É este princípio que dita a oneração dos veículos em função da respectiva propriedade e até ao momento do abate”*.

Pode, aliás, dizer-se que as preocupações ambientais e energéticas são tão impressionantes em sede de IUC, que o princípio da equivalência molda não apenas a base tributável, mas também, e sobretudo, a própria incidência subjectiva, prevista no artigo 3.º.

Uma vez mais se convoca a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 73/2013-T: *“Tendo em conta quer o lugar sistemático que o princípio da equivalência ocupa*

(artigo 1.º do CIUC) – elemento sistemático – quer o elemento histórico corporizado pela Proposta de Lei n.º 118/X (fonte de lei), quer o racional (ou teleológico) acabado de analisar, todos apontam no sentido da conclusão preliminar a que chegámos aquando da análise do elemento gramatical, só fazendo sentido conceber no contexto do artigo 3.º do CIUC a expressão “considerando-se como tais” como reveladora da presença de uma presunção ilidível (...). Na verdade, a ratio legis do imposto antes aponta no sentido de serem tributados os utilizadores dos veículos, o proprietário económico, no dizer de DIOGO LEITE DE CAMPOS, os efectivos proprietários ou os locatários financeiros, pois são estes que têm o potencial poluidor causador dos custos ambientais à comunidade”.

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

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

E tal solução impõe-se desde o momento da perfeição do contrato de compra e venda não apenas porque o Código do IUC o determina – ao afirmar que *são sujeitos passivos do imposto os proprietários* –, mas também pelo facto de entre nós vigorar o *princípio da consensualidade*, que importa que a transmissão da propriedade ocorra por mero efeito do contrato; como resulta em primeira linha do n.º 1 do artigo 408.º do Código Civil. Veja-se ainda, reforçando o «que acima se diz, a alínea a) do artigo 879.º daquele diploma.

Refira-se, ainda, que o entendimento exposto no parágrafo que antecede é unanimemente propugnado por Doutrina⁽⁷⁾ e Jurisprudência⁽⁸⁾, não carecendo, assim, de desenvolvimentos adicionais.

E o que se vem de dizer releva para sustentar a nossa posição no que tange ao valor jurídico do registo automóvel. Recorde-se, porém, que de acordo com a regra geral acima

⁽⁷⁾ Vide, por todos, PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Volumes I e II, Coimbra Editora, 4ª Edição Revista e Actualizada, Anotações aos artigos 408.º e 79.º.

⁽⁸⁾ Vide, *inter alios*, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 3 de Março de 1998.

vista a transferência do direito se produz *ex contractu, sem necessidade de qualquer acto material ou de publicidade*⁽⁹⁾.

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

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

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

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

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

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

In casu, e não obstante a falta de inscrição no registo, as transmissões efectuadas são oponíveis à Requerida, não podendo esta prevalecer-se do disposto no n.º 1 do artigo 5º do Código do Registo Predial.

Desde logo pelo facto de a Requerida não ser, para efeitos do disposto naquela norma, havida como *terceiro para efeitos de registo*.

⁽⁹⁾ Cf. EWALD HÖRSTER, HEINRICH, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Almedina, 2ª Reimpressão da Edição de 1992, p. 467.

A noção de terceiros para efeitos de registo é-nos dada pelo n.º 4 do mesmo artigo 5.º: terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si; donde fatalmente se retira não ser este, manifestamente, o caso dos autos.

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

Assim, e uma vez que a presunção resultante do registo é, como vimos, ilidível, vejamos se os documentos juntos pela Requerente são aptos a cumprir tal desiderato.

Com vista a provar que os veículos referidos nos presentes autos foram por si alienados em data anterior à da ocorrência do facto gerador do imposto, a Requerente juntou, relativamente a dezassete veículos, as respectivas facturas de venda.

Note-se que, relativamente aos veículos em relação aos quais não foram apresentadas pela Requerente as facturas de venda – veículos de matrícula ...-...-..., ...-...-... e ..-...-... -, foram juntos os comprovativos de apresentação, perante a Conservatória do Registo de Automóveis de Lisboa, dos registos de transferência de propriedade, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 6º do DL 20/2008, de 31 de Janeiro.

A este propósito, a Requerida nada disse.

Analisados estes comprovativos, verifica-se que, relativamente aos veículos de matrículas ...-...-... e ...-...-..., o respectivo pedido de registo foi efectuado em data anterior à da ocorrência do facto gerador do imposto.

Com efeito, em relação a ambos os veículos, os pedidos de registo de transferência de propriedade foram apresentados em 03/04/2009, quando o facto gerador do imposto ocorreu em Setembro de cada um dos anos em causa.

Assim, no que diz respeito a estes veículos, à data em que ocorreu o facto gerador do imposto, já havia sido apresentado pela Requerente o pedido de registo de transferência de propriedade.

O mesmo, porém, não sucede em relação ao veículo de matrícula ...-...-..., já que o pedido de registo de transferência de propriedade foi apresentado em 07 de Maio de 2009, quando o facto gerador do imposto ocorreu em Fevereiro de cada um dos anos em causa.

Pelo que, no que diz respeito ao ano de 2009, à data da ocorrência do facto gerador do imposto não havia ainda sido apresentado pela Requerente o pedido de registo de transferência de propriedade.

Isto posto, uma vez que, nos termos do disposto no número 2 do indicado artigo 6º, a apresentação do registo de transferência de propriedade tem de ser efectuada com base em documentos que indiquem a efectiva transmissão do veículo, parece evidente que, se o registo foi apresentado, ainda para mais, como sucede *in casu*, presencialmente, o requerente do mesmo terá acompanhado a respectiva apresentação de documentos suficientes para indiciar a prova da efectiva transmissão do veículo.

A não ser assim, com toda a certeza não teria o Requerente logrado efectuar a apresentação do registo.

Pelo que, no que respeita a estes veículos em relação aos quais não foi junta factura de venda, entendemos que a prova junta pela Requerente é suficiente para demonstrar que, à data da ocorrência do facto gerador do imposto, não era esta o sujeito passivo do imposto. Isto, note-se, conforme já exposto, à excepção do imposto relativo ao exercício de 2009 quanto ao veículo de matrícula ...-...-....

Vejamos agora o valor probatório das facturas juntas pela Requerente.

A este propósito, invoca a Requerida que “*as faturas (por si só) não constituem documento idóneo para comprovar a venda dos veículos em causa, uma vez que a mesma não é mais do que um documento unilateralmente emitido pela Requerente*”.

Conforme já exposto, a Requerente juntou, relativamente a dezassete dos veículos automóveis em causa, factura de venda. Por outro lado, conforme resulta dos factos provados, nenhum dos veículos em causa nos presentes autos pertence às categorias F ou G a que alude o artigo 4º do CIUC, pelo que o facto gerador do imposto ocorre na data da respectiva matrícula ou em cada um dos seus aniversários.

A Requerida sustenta que a factura não é documento apto a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, porquanto tal documento não revela por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade por parte do pretense adquirente.

Acrescentando que “*não faltam casos de emissão de faturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca chegaram a concretizar-se*”.

É certo, como invoca a Requerida, que muitas situações existem em que as facturas não titulam qualquer negócio jurídico. No caso dos autos, porém, nenhum elemento permite formar a convicção de que as facturas juntas não titulem negócio algum, sendo certo que a sua falsidade não foi sequer arguida pela Requerida, que se limitou a invocar existirem várias situações dessas, sem concretamente referir que a situação dos autos se subsumia a tal.

Deste modo, e à míngua de quaisquer elementos que permitam concluir o contrário, aceita-se, naturalmente, a veracidade dos documentos juntos.

Assente a veracidade das facturas juntas pela Requerente, bem como o seu conteúdo, teremos de considerar, sem necessidade de quaisquer outras indagações, serem estas documentos aptos a provar a alienação dos veículos em causa.

Com efeito, não prevendo a lei qualquer forma específica para a celebração de um contrato de compra e venda de um bem móvel, terá, necessariamente, de se aceitar como prova do dito contrato a factura emitida nos termos legais.

Temos, pois, que à data do facto gerador do imposto (data da matrícula ou de cada um dos seus aniversários) a Requerente havia já alienado todos os veículos, pese embora as referidas alienações não tenham sido espelhadas no competente registo.

Assim, atento o facto de a presunção resultante do registo ser ilidível mediante prova em contrário – prova essa que se considera realizada através da apresentação das facturas de venda bem como da apresentação do comprovativo do pedido de registo de transferência de propriedade –, e verificado que fica, relativamente aos veículos em apreço, não ser a Requerente sua proprietária à data da ocorrência do facto gerador do imposto, torna-se forçoso concluir não poder ser esta havida como sujeito passivo do IUC liquidado.

Detenhamo-nos, sobre a questão suscitada pela Requerida, relativa ao artigo 19.º do CIUC, que estabelece o seguinte:

“Para efeitos do disposto no artigo 3.º do presente código (...) ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados”.

A Requerida, sustentando que a Requete incumpriu a obrigação declarativa decorrente do artigo 19.º do CIUC, vem sustentar dever de tal retirar-se consequências *intra e extraprocessuais*. As primeiras redundariam na responsabilização da Requerente pelas custas arbitrais inerentes ao presente processo; as segundas materializar-se-iam na responsabilização desta a título contra-ordenacional.

Cumprir referir, em abstracto, que a inobservância do disposto no artigo 19.º do CIUC pode, efectivamente, configurar a contra-ordenação *p. e p.* no artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias. Não é isto, contudo, o que se discute nos presentes autos.

A latere, sempre se dirá que o citado artigo 19.º se insere no Capítulo III do CIUC, respeitante a obrigações acessórias, fiscalização e regime contra-ordenacional, sendo a obrigação dali resultante meramente declarativa e não tendo qualquer virtualidade de alterar as regras de incidência subjectiva do imposto, previstas no Capítulo I sob a epígrafe *“Princípios e regras gerais”*.

E que assim é resulta, também, do facto de o próprio artigo 19.º não prever essa sanção para o seu incumprimento. De onde se retira, sem qualquer margem para dúvidas, que o incumprimento desta obrigação não determina, sem mais, que o sujeito passivo do imposto passe a ser o locador.

Em suma:

- A norma ínsita no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC contém uma presunção;
- Estando aquela presunção contida numa norma de incidência tributária, admitirá sempre prova em contrário, como resulta do artigo 73.º da LGT;

- Quando, na data da verificação do facto gerador do imposto, o veículo automóvel já tiver sido alienado, embora o direito de propriedade continue registado em nome do primitivo proprietário, o sujeito passivo do IUC é o novo proprietário, contanto que aquele ilida a presunção decorrente do registo;
- A transmissão da propriedade ocorre por mero efeito do contrato, não carecendo de qualquer acto subsequente;
- O registo automóvel não tem natureza constitutiva, antes visando dar publicidade à situação dos veículos através de presunções, ilidíveis, da existência do direito e da respectiva titularidade;
- Não pode a AT estribar-se na ausência de actualização do registo para, questionando a eficácia dos contratos de compra e venda, atribuir ao primitivo proprietário a qualidade de sujeito passivo de IUC e, assim, exigir deste o cumprimento da obrigação de imposto.

De tudo quanto se expendeu resulta clara a existência de fundamento legal para a liquidação número 2009, no valor de € 29,00.

Já quanto às demais liquidações impugnadas, não existe fundamento legal para as mesmas, impondo-se, por via disso, a sua anulação, com as demais consequências legais.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

- a. Julgar extemporâneo o pedido de impugnação formulado relativamente à liquidação número 2009 ..., no valor de € 32,80;
- b. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação número 2009 ..., no valor de € 29,00;
- c. Julgar procedente o pedido de anulação dos demais actos de liquidação de IUC impugnados, com todas as consequências legais;

- d. Condenar a Requerida a proceder ao reembolso à Requerente do valor indevidamente pago, no montante de € 2.322,70, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde os pagamentos indevidos, até integral pagamento à Requerente das quantias liquidadas.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do artigo 4.º do RCPAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 2,59% a cargo da Requerente e 97,41% a cargo da Requerida.

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 do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida por ser a parte vencida.

Registe e notifique.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2015

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

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

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.