

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 416/2014-T

Tema: IUC - Incidência subjetiva; presunção legal; juros indemnizatórios

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Paulino Brilhante Santos, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 07 de Agosto de 2014 (despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de 07 de Agosto de 2014), transmite o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 04 de Junho de 2014, o contribuinte A, contribuinte fiscal número ..., com domicílio na Rua ... Vila do Conde (doravante abreviadamente identificado por **Requerente**), requereu a constituição do Tribunal Arbitral Singular em matéria tributária, nos termos do disposto nos **artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária**, doravante abreviadamente designado por **RJAT**), em conjugação com os **artigos 1.º alínea a), 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março**.
2. No pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular, o **Requerente** pretende que o referido Tribunal declare a ilegalidade e a consequente anulação dos actos de liquidação oficiosa de Imposto Único de Circulação relativos aos anos de 2010, 2011 e 2012, referentes à viatura de marca ..., modelo ..., com a matrícula ..., efectuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente identificada como **Autoridade Requerida**).

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite em 05 de Junho de 2014, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, tendo as Partes sido notificadas em 05 de Junho de 2014.
4. O **Requerente** não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no **artigo 6.º, n.º 1, do RJAT**, o signatário foi designado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos e as Partes notificadas dessa designação em 23 de Julho de 2014. O Tribunal foi constituído nos termos do disposto no **artigo 11.º do RJAT**, em 07 de Agosto de 2014.
5. Em 20 de Outubro de 2014, a **Autoridade Requerida** apresentou a sua Resposta.
6. Tendo as Partes sido notificadas do despacho arbitral proferido de acordo com o disposto no **artigo 18º do RJAT**, por entenderem que se encontravam juntos aos autos todos os elementos necessários para se decidir de facto e de direito, as Partes optaram por dispensar a primeira reunião, bem como prescindiram de realizar alegações orais.
7. Deste modo, importa ter em conta que o **Requerente** sustentou, em síntese, o seu pedido da seguinte forma:
 - 7.1. O **Requerente** foi proprietário da viatura de marca ..., modelo ..., com a matrícula ... até ao dia 06 de Agosto de 2009, data em que vendeu a referida viatura à empresa B - Comércio de Automóveis, Lda., NIPC ..., como retoma na compra de outra viatura, na mesma data e à mesma entidade;
 - 7.2. Uma vez que a entidade compradora não procedeu à regularização da propriedade da mencionada viatura, em 18 de Julho de 2012, o **Requerente** promoveu o registo de aquisição da viatura a favor da referida entidade, junto da Conservatória do Registo Automóvel, tendo o mesmo ficado concluído em

20 de Julho de 2012 com a menção que a data de transmissão da propriedade foi a 06 de Agosto de 2009;

- 7.3. O **Requerente** foi notificado em sede de “Liquidação Oficiosa de IUC”, relativo aos anos de 2010, 2011 e 2012, para exercer o direito de audição prévia, o que fez, alegando que à data do nascimento da obrigação tributária não era já proprietário da viatura em causa e juntando como prova cópias do Termo de Responsabilidade de Retoma e do comprovativo de Registo Automóvel, submetido através do serviço Automóvel Online, e que deu lugar ao pedido de Registo Automóvel n.º ...;
- 7.4. O **Requerente** confrontado com os actos de “Demonstração de Liquidação” de IUC referentes aos anos de 2010, 2011 e 2012, procedeu ao pagamento integral dos respetivos valores.
- 7.5. O **Requerente** apresentou ainda Reclamação Graciosa bem como exerceu o direito de audição prévia em face do Projecto de Decisão de Indeferimento total ou parcial da Reclamação Graciosa, reiterando não ser o sujeito passivo do imposto em causa, por à data de vencimento do mesmo, não ser o proprietário da viatura em questão e frisando a não abordagem pelo Serviço de Finanças de Vila do Conde da questão suscitada pelo **Requerente** da presunção de incidência subjetiva do **artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC)**;
- 7.6. O Serviço de Finanças de Vila do Conde manteve a decisão de indeferimento;
- 7.7. Refere ainda o **Requerente**, relativamente aos documentos que juntou, que o denominado “Termo de Responsabilidade de Retoma” junto aos autos, independentemente da designação inserta no seu cabeçalho, configura inequivocamente um Contrato de Compra e Venda, pelo que comprova que o ora **Requerente** alienou na data referida no documento (06/08/2009) a viatura em causa;
- 7.8. E que o “Requerimento de Registo Automóvel”, submetido em 18 de Julho de 2012, que comprova a aquisição da referida viatura à sociedade B, Lda. em 06/08/2009, foi concluído pela Conservatória do Registo Automóvel a 20 de

Julho de 2012 e foi nessa mesma data mandado emitir o Certificado de Matrícula;

- 7.9.** Alegou o **Requerente** como fundamento de Direito substantivo que o **artigo n.º 3, n.º 1 do CIUC** constitui uma presunção legal de incidência tributária, suscetível de ilusão, nos termos gerais, conforme previsto no **artigo 73º da Lei Geral Tributária (LGT)**, referindo ainda que as presunções de incidência tributária podem ser ilididas através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial de acordo com o **artigo 64º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)**;
- 7.10.** Face ao disposto nas normas referidas, o **Requerente** considera não ser sujeito passivo do imposto atendendo a que não era proprietário do veículo à data em que o imposto devia ser liquidado;
- 7.11.** E de acordo com o **artigo 408.º, n.º 1 do Código Civil (CC)**, a venda do veículo automóvel em apreço implicou a transmissão de propriedade;
- 7.12.** Apoiando-se nos **artigos 1.º, n.º 1, e 5º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro**, afirma que, não obstante o direito de propriedade sobre veículos automóveis se encontrar sujeito a registo automóvel, este registo tem carácter meramente declarativo, visando dar publicidade dos factos jurídicos;
- 7.13.** Menciona também o **Requerente** o **artigo 7º do Código do Registo Predial (CRP)** que estabelece que o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo o define;
- 7.14.** Considera o **Requerente** que a validade da constituição, aquisição ou modificação de direitos, entre os quais o direito de propriedade, não depende do respetivo registo e, por isso, podem ser invocados pelas partes direitos mesmo que não registados, de acordo com o **artigo 4.º, n.º1 do CRP**, aplicável por força do **artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 54/75 de 12 de Fevereiro**;
- 7.15.** Considera ainda que, apesar dos factos sujeitos a registo só produzirem efeitos contra terceiros depois do respetivo registo, conforme o **artigo 5.º do**

CRP, apenas são terceiros aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si, não sendo este o caso da Autoridade Tributária, pelo que, não sendo a Autoridade Tributária um terceiro, a transmissão da propriedade do veículo antes detido pelo **Requerente**, é-lhe oponível, ainda que não registada, nomeadamente para efeitos de contestação de autoliquidações de IUC;

- 7.16.** O **Requerente** faz também referência ao **artigo 6.º do CIUC** que dispõe que o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional;
- 7.17.** No entanto, o **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC** quando refere que os sujeitos passivos do imposto são os proprietários dos veículos considerando-se como tais as pessoas em nome dos quais os mesmos se encontram registados, configura uma presunção legal de incidência tributária, suscetível de ilisão, conforme o **artigo 73.º da LGT**, por via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial nos termos do **artigo 64.º do CPPT**;
- 7.18.** Apoiando-se em jurisprudência arbitrária (Processos n.º P26_2013T de 19/07/2013, n.º P27_2013T de 10/09/2013 e n.º 170_2013T, de 14/02/2014, disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoos/>), alega o **Requerente** que o registo definitivo é apenas uma presunção da existência do direito que admite prova em contrário;
- 7.19.** Alega ainda que as expressões “considerando-se” e “presume-se” têm sido utilizadas pelo legislador com sentido equivalente;
- 7.20.** Refere como exemplo várias normas legais em que o legislador consagra presunções utilizando o verbo considerar, como o **artigo 243.º, n.º 3 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*”, o **artigo 59.º, n.º 1 do Código da Propriedade Industrial** quando 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*”, e o **artigo 89.º-A, n.ºs 3 e 4 da LGT** quando dispõe 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-se” na letra da lei) que os rendimentos são os que resultam da tabela que consta no n.º 4 do referido artigo;

- 7.21.** Sustenta o **Requerente** que a total equivalência de significados entre as duas expressões, satisfaz a condição estabelecida no **artigo 9.º, n.º 2 do CC**, uma vez que se encontra assegurado o mínimo de correspondência verbal para efeitos de determinação do pensamento legislativo;
- 7.22.** Sustenta ainda que a lei fiscal teve o objetivo de tributar o verdadeiro e efetivo proprietário e utilizador do veículo;
- 7.23.** Conclui o **Requerente** 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 **artigo 3.º, n.º 1, do CIUC** num sentido semelhante a “*presumindo-se*”, configurando uma presunção legal que permite à pessoa que está inscrita no registo como proprietária do veículo, e como tal considerada pela Autoridade Tributária como sujeito passivo do imposto, poder apresentar elementos de prova visando demonstrar que o titular da propriedade é outra pessoa/entidade, para quem a propriedade foi transferida;
- 7.24.** Conclui ainda referindo que os documentos juntos ao processo, o denominado “Termo de Responsabilidade de Retoma” que configura um Contrato de Compra e Venda e o denominado “Requerimento de Registo Automóvel” que configura um comprovativo, gozam da presunção de veracidade conferida pelo **artigo 75º da LGT** tendo assim idoneidade e força bastantes para ilidir a presunção que suportou as liquidações efectuadas;
- 7.25.** Por fim, o **Requerente** peticiona pela ilisão da presunção de incidência subjetiva do **artigo 3.º do CIUC** com a consequente anulação das liquidações questionadas e a restituição do imposto indevidamente pago acrescido de juros compensatórios contados desde a data de pagamento até efectivo e integral reembolso.

8. Na sua Resposta, a **Autoridade Requerida** invocou, em síntese, o seguinte:

- 8.1. Tais alegações “*não podem de todo proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso sub judice notoriamente errada*”;
- 8.2. De acordo com a **Autoridade Requerida**, o entendimento propugnado pela **Requerente** incorre não só de uma enviesada leitura da letra da lei, como da adoção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o IUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal, e decorre ainda de uma interpretação que ignora a *ratio* do regime consagrado no artigo em apreço e bem assim, em todo o CIUC;
- 8.3. Desenvolvendo a sua posição, diz a **Autoridade Requerida** que o legislador tributário ao estabelecer no **artigo 3.º, n.º 1** quem são os sujeitos passivos do IUC, estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontram registados;
- 8.4. Em defesa do seu ponto de vista, refere a **Autoridade Requerida** que o legislador não usou a expressão “*presumem-se*”, como poderia ter feito e que o normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do **n.º 1 do artigo 3.º**, em que o legislador fiscal 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.
- 8.5. Como exemplo, entre outros, refere o **artigo 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)** em que o legislador tributário não presume que “*há lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 do artigo referido, na outorga de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição*”

contratual” a terceiro. Neste caso, o legislador expressa e intencionalmente assimila este contrato a uma transmissão onerosa de bens para efeitos de IMT;

- 8.6.** Refere também o **artigo 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)** em que o legislador também não estabelece que os excedentes líquidos das cooperativas se presumem como resultado líquido do período, mas sim que estes se consideram como tal;
- 8.7.** Acrescenta que grande parte das normas de incidência em sede de IRC, têm como *ratio* subjacente, determinar o que deve ser considerado como rendimento para efeitos deste imposto, pelo que, se se entendesse que ao usar a expressão “considera-se” o legislador fiscal teria consagrado uma presunção, praticamente todas as normas de incidência em sede de IRC seriam afastadas porque a contabilidade prescreve soluções diferentes das do CIRC, sendo exatamente o fim do legislador afastar as regras contabilísticas;
- 8.8.** Em sequência, conclui a **Autoridade Requerida** que no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários, ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas em nome dos quais os veículos se encontram registados por ser a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal. Pelo que entender que o legislador consagrou aí uma presunção seria efetuar uma interpretação *contra legem*.
- 8.9.** Refere a **Autoridade Requerida** que esse é o entendimento da jurisprudência fazendo menção a uma decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que acolheu a posição sufragada pela Autoridade Tributária, determinando que o sujeito passivo do imposto é o proprietário do veículo, considerando-se como tal a pessoa singular ou coletiva em nome da qual o mesmo se encontra registado. A propriedade e a posse efetiva é irrelevante para a verificação da incidência subjectiva e objectiva e do facto gerador do imposto. A falta de registo em nome do novo adquirente faz com que a incidência subjectiva do IUC se mantenha no titular do direito de propriedade

inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação efetiva;

- 8.10.** Refere ainda que, se o **Requerente** pretende reagir contra a presunção de propriedade que lhe é atribuída, então forçosamente terá de reagir pelos meios próprios previstos no Regulamento do Registo Automóvel e nas leis registais subsidiariamente aplicáveis e contra o próprio teor do registo automóvel, mas não é pela impugnação das liquidações de IUC que se ilide a informação registral;
- 8.11.** Por outro lado, apelando ao elemento sistemático, entende a **Autoridade Requerida** que a solução propugnada pelo **Requerente** é intolerável não encontrando qualquer apoio na lei. Isto porque, no mesmo sentido do que dispõe o **n.º 1 do artigo 3.º do CIUC**, estabelece o **artigo 6.º do CIUC**, sob a epígrafe *“Facto Gerador e Exigibilidade”*, no seu **n.º 1**, que *“O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”*;
- 8.12.** Ou seja, o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto, apresenta uma relação direta com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo (**artigos 4.º, n.º 2 e 6.º n.º 3, ambos do CIUC, artigo 10.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis**). No mesmo sentido, milita a solução legislativa adoptada pelo legislador fiscal no **n.º 2 do artigo 3.º do CIUC**, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respectivo registo;
- 8.13.** Sustenta ainda a **Autoridade Requerida** que tal posição está patente na circunstância de o Registo Automóvel a que a Administração Tributária tem ou pode ter acesso, e o certificado no qual devem constar os actos sujeitos a registo, cuja exibição poderá ser exigida pela mesma Administração ao interessado, conterem todos os elementos destinados à determinação do sujeito passivo, sem necessidade de acesso aos contratos de natureza

particular que conferem tais direitos, enunciados pelo CIUC como constitutivos da situação jurídica de sujeito passivo deste imposto;

- 8.14.** Alega que na falta de tal registo, terá de ser o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Autoridade Tributária, tendo em conta a actual configuração do Sistema Jurídico, não terá de proceder à liquidação do Imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos. Assim sendo, a não actualização do registo, nos termos do **artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis**, será imputável na esfera jurídica do Sujeito Passivo do IUC e não na do Estado, enquanto sujeito activo deste imposto;
- 8.15.** Concluí a **Autoridade Requerida** alegando que o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. Ou seja, apesar de uma das *ratio* subjacentes à reforma da tributação automóvel ser a preocupação ambiental, o legislador pretendeu criar um IUC assente na tributação do proprietário, independentemente da circulação dos veículos;
- 8.16.** Neste seguimento, alega a **Autoridade Requerida** que os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que, à luz do **artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC** e do **artigo 6.º** do mesmo Código, era o **Requerente**, na qualidade de proprietário, o sujeito passivo do IUC.
- 8.17.** Para além da fundamentação exposta, considera a **Autoridade Requerida** ser de referir que a interpretação veiculada pelo **Requerente** se mostra contrária à Constituição, defendendo que o propalado princípio da capacidade contributiva não é o único nem o principal princípio fundamental que enforma o sistema fiscal e que ao lado deste princípio encontramos outros com a mesma dignidade constitucional, como sejam o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade;

- 8.18.** Considera a **Autoridade Requerida** que se impõe, por isso, que na interpretação do **artigo 3.º do CIUC** o princípio da capacidade contributiva seja articulado ou temperado com aqueles princípios;
- 8.19.** Concluindo que *“a interpretação proposta pelo **Requerente**, uma interpretação que no fundo desvaloriza a realidade registal em detrimento de uma realidade informal e insusceptível de um controlo mínimo por parte da **Requerida**, é ofensiva do basilar princípio de confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária”*;
- 8.20.** Por último, não obstante a Autoridade Tributária considerar que o **artigo 3.º do CIUC** não estabelece qualquer presunção, a **Autoridade Requerida** alega que o **Requerente** pretende contrariar a prova legal plena constituída pelo registo mediante a apresentação de documentos particulares unilaterais, que têm valor probatório diminuto no âmbito do direito probatório material, o que implicaria tornar impossível à administração fiscal administrar o IUC;
- 8.21.** Pelo que, o Tribunal Arbitral só poderá concluir que o **Requerente** não ilide a presunção que sobre si recai quanto à titularidade da propriedade dos veículos sobre os quais incidem as liquidações de IUC impugnadas e que, por conseguinte, as liquidações impugnadas não enfermam de qualquer ilegalidade.

II. SANEADOR

- 9.** O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos **artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT**.
- 10.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos **artigos 4.º e 10.º do RJAT** e do **artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março**.

11. O **Requerente**, em 11 de Setembro de 2014, apresentou a decisão de deferimento na concessão de apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo.
12. Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe agora, conhecer do mérito do pedido, tanto mais que ambas as partes prescindiram por escrito da primeira reunião do Tribunal Arbitral e também de ulteriores alegações orais.

III. OBJECTO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

13. Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões nos termos atrás descritos:
 - 13.1. A norma de incidência subjetiva constante do **artigo 3.º do CIUC** consagra uma presunção de propriedade ilidível?
 - 13.2. Entendendo que a referida norma consagra uma presunção ilidível, os documentos apresentados pelo **Requerente** constituem elementos de prova bastantes para ilidir a supra mencionada presunção legal?

IV. MATÉRIA DE FACTO

14. Para provar os factos alegados, o **Requerente** juntou ao presente pedido, os seguintes documentos:
 - 14.1 **Doc. 1** - Notificação para Audição Prévia anterior à Liquidação Oficiosa de IUC;
 - 14.2 **Doc. 2** - Exercício da Audição Prévia anterior à Liquidação Oficiosa de IUC;
 - 14.3 **Doc. 3** - Resposta ao Exercício da Audição Prévia – Ofício n.º 6327;
 - 14.4 **Doc. 4** - Liquidação Oficiosa de IUC e juros compensatórios;
 - 14.5 **Doc. 5** - Reembolso de Juros Compensatórios;

- 14.6 Doc. 6** - Reclamação Graciosa;
- 14.7 Doc. 7** - Projecto de Decisão de Indeferimento da Reclamação Graciosa;
- 14.8 Doc. 8** - Exercício da Audição Prévia relativa ao Projecto de Decisão de Indeferimento da Reclamação Graciosa;
- 14.9 Doc. 9** - Notificação de Indeferimento da Reclamação Graciosa;
- 14.10 Doc. 10** - Termo de Responsabilidade e Retoma
- 14.11 Doc. 11** – Comprovativo de Registo Automóvel.
- 15.** Consideram-se **provados** os seguintes factos com relevância para a decisão arbitral a proferir, com base na prova documental junta aos autos:
- 15.1** O **Requerente** foi proprietário da viatura de marca ..., modelo ..., com a matrícula ... (cfr. Doc. 10 e 11);
- 15.2** Em 06 de Agosto de 2009, a referida viatura foi vendida à empresa B - Comércio de Automóveis, Lda., como retoma na compra de outra viatura adquirida na mencionada data e à mesma entidade pelo ora **Requerente** (cfr. Doc. 10);
- 15.3** Em 18 de Julho de 2012, junto da Conservatória do Registo Automóvel, foi feito o pedido pelo **Requerente** do registo de aquisição da referida viatura a favor da entidade referida no ponto anterior, tendo tal registo sido concluído em 20 de Julho de 2012, mas com data de venda da viatura pertinente a estes autos a 06 de Agosto de 2009 (cfr. Doc. 11);
- 15.4** O **Requerente** foi notificado em sede de liquidações officiosas de IUC relativamente aos anos fiscais de 2010, 2011 e 2012, tendo sido notificado para exercer o seu direito de audição prévia (cfr. Doc. 1)
- 15.5** O **Requerente** exerceu o direito de audição prévia, alegando em síntese que à data do nascimento da obrigação tributária, não era já proprietário da viatura em causa (cfr. Doc. 2);
- 15.6** Assim não entendeu o Serviço de Finanças de Vila do Conde em resposta à audição prévia (cfr. Doc.3);

- 15.7** O **Requerente** foi confrontado com os actos de Demonstração de Liquidação de IUC, referentes aos ditos anos fiscais de 2010, 2011 e 2012 (cfr. Doc. 4);
- 15.8** Em 11 de Dezembro de 2013, foi emitido o reembolso a favor do **Requerente** do valor dos juros compensatórios respeitantes aos anos de 2010 e 2011 (cfr. Doc. 5);
- 15.9** Em 27 de Março de 2014, o **Requerente** apresentou Reclamação Graciosa junto do Serviço de Finanças de Vila do Conde reiterando que à data do nascimento da obrigação tributária, não era já proprietário da viatura objecto das liquidações de IUC ora sindicadas nos presentes autos arbitrais (cfr. Doc. 6);
- 15.10** Por Ofício datado de 11 de Abril de 2014, foi o **Requerente** notificado para, querendo, exercer o direito de audição prévia previsto no art. 60.º, n.º 1, alínea b) da LGT em face do Projecto de Decisão de Indeferimento total ou parcial da sua Reclamação Graciosa (cfr. Doc. 7);
- 15.11** Direito este que veio a ser exercido pelo **Requerente** (cfr. Doc. 8);
- 15.12** O Serviço de Finanças por Despacho de 08 de Maio de 2014, indeferiu a Reclamação Graciosa (cfr. Doc. 9).
- 16.** Quanto aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se na prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral pelo **Requerente**.
- 17.** Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afetar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

V. DO DIREITO APLICÁVEL

- (i) **A norma de incidência subjetiva constante do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC consagra ou não uma presunção de propriedade ilidível?**

18. Como vimos, a questão principal objeto da presente decisão, versa sobre a interpretação do **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC**, designadamente, se o mesmo contempla ou não uma presunção ilidível ou não de que os sujeitos passivos do imposto são os proprietários dos veículos, tendo-se como tais, em definitivo ou não, as pessoas em nome de quem os veículos estejam registados.
19. Dispõe o **n.º 1 do referido artigo 3º do CIUC** que *“São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.”* (sublinhado nosso)
20. A expressão usada no referido artigo, *“considerando-se”* suscita a questão de saber se à mesma pode ser atribuído um sentido presuntivo, equiparando-se, à expressão *“presumindo-se”*.
21. Antes de mais, há que fazer referência ao **n.º 1 do artigo 11.º da LGT** que estabelece 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 de interpretação e aplicação das leis”*.
22. Neste quadro, não pode deixar de considerar-se igualmente o **artigo 9.º do CC** enquanto preceito que fornece as regras e os elementos fundamentais à interpretação correcta e adequada das normas jurídicas, incluindo as fiscais que, a este propósito, não apresentam qualquer especialidade que deva ser apreciada ou ponderada, excepto um especial cuidado com a observância do princípio da legalidade, da não retroactividade da lei fiscal em certos casos e da adesão ao princípio da prevalência da verdade material sobre a forma.
23. O texto do **n.º 1 do referido artigo 9º do CC** começa por dizer que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstruir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico,

as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que ela é aplicada.

24. Começando pelo teor literal do **n.º 1 do artigo 3º do IUC**, há que encontrar o pensamento legislativo subjacente no sentido de saber se o mesmo contempla ou não a presunção de que os sujeitos passivos são os proprietários dos veículos, tendo-se como tais, em definitivo ou não, as pessoas em nome de quem os veículos estejam registados.
25. Como referido, a expressão usada no referido artigo “*considerando-se*” suscita assim a questão de saber se a tal expressão poderá ser atribuído um sentido presuntivo equiparando-se à expressão “*presumindo-se*”.
26. Com efeito, da análise do nosso ordenamento jurídico, tratam-se de expressões frequentemente utilizadas com sentidos equivalentes, seja ao nível das presunções ilidíveis ou inilidíveis.
27. A título de mero exemplo, no âmbito do Direito Civil encontramos, entre outros, o **artigo 243º, n.º 3 do Código Civil** quando dispõe que: “*Considera-se sempre de má-fé o terceiro que adquiriu o direito posteriormente ao registo de ação de simulação, quando a este haja lugar*”, ou o **artigo 314º** do mesmo código quando dispõe que: “*Considera-se confessada a dívida se o devedor se recusar a depor ou a prestar juramento no tribunal, ou praticar em juízo actos incompatíveis com a presunção de cumprimento*”.
28. A título igualmente exemplificativo, poder-se-á referir também, no âmbito do direito da propriedade industrial, o disposto no **n.º 5 do artigo 59º do Código da Propriedade Industrial**, onde se estabelece 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*” bem como o

artigo 98º do mesmo código onde também o termo “*considerando*” é usado num contexto presuntivo.

- 29.** Também no ordenamento jurídico tributário encontramos, várias normas legais que consagram presunções utilizando o verbo “considerar”.
- 30.** Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa em *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ª Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa*, na anotação n.º 3 ao **artigo 73º** “*As presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «presume-se» ou semelhante (...). No entanto, as 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 viável apurar o valor real (...)* referindo como exemplos, entre outros, os **artigos 45.º, n.º 2 e 46.º, n.º 2 do CIRS, o artigo 21.º, n.º 2 e 58.º, n.º 4 do CIRC**.
- 31.** Poder-se-á igualmente referir o disposto no **n.º 6 do artigo 45º da LGT** quando, para efeitos da notificação da liquidação dos tributos, se estabelece que “*(...) as notificações sob registo consideram-se validamente efetuadas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil*”, bem como o **n.º 4 do artigo 89º-A** da mesma Lei, onde está consagrada igualmente uma presunção, quando estabelece que nas situações em que o sujeito passivo não faça a prova referida no n.º 3 do mesmo artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, os rendimentos que resultam da tabela que consta no n.º 4 do referido artigo.
- 32.** Citando ainda Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, é “[...] *imposto ao contribuinte o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade (nº 3 do art.º 89º-A) e, não sendo ela feita, presume-se que os rendimentos são os que resultam da tabela que consta do nº 4*

do mesmo artigo.”. A este propósito, e neste mesmo sentido, importa referir o **Acórdão do STA de 02-05-2012, Processo 0381/12, e de 17-04-2013, Processo 0433/13.**

- 33.** Face ao exposto, será de concluir que não é só quando é usado o termo “presumir” que estamos perante uma presunção. O verbo “considerar” é recorrentemente usado com um propósito e significado equivalente, o que, no entender deste Tribunal, é precisamente o caso do **n.º 1 do artigo 3º do CIUC**, tratando-se de um entendimento que se mostra em total sintonia com o disposto **no n.º 2 do artigo 9º do CC**, o qual exige que o pensamento legislativo tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal
- 34.** Há que atender também ao elemento racional ou teleológico. A este propósito refere o **artigo 1.º do CIUC** sob a epígrafe *“princípio da equivalência”* que *“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”*.
- 35.** Ainda a este respeito, cabe lembrar a exposição de motivos da **Proposta de Lei n.º 118/X de 07 de Março de 2007**, que procedeu à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos (ISV) e o IUC, quando menciona que a referida reforma resulta da necessidade não só de trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal, mas sobretudo resulta da necessidade de subordiná-la aos princípios e preocupações de ordem ambiental e energética.
- 36.** Com efeito, a reforma da tributação automóvel é concretizada por via da deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição dos veículos para a fase de circulação dos mesmos.

37. Refere ainda a mesma Proposta, que os dois novos impostos visam com certeza angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada individuo provoca à comunidade, acrescentando no **Anexo II**, relativamente ao IUC, que *“como elemento estruturante e unificador (...) consagra-se o principio da equivalência, deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária”*.
38. Trata-se assim de um princípio estruturante do IUC que deverá ser tido em conta na interpretação do **artigo 3.º do IUC** relativo à incidência subjectiva, na medida em que pretende tributar o sujeito passivo proprietário do veículo no pressuposto de ser esse o real e efetivo sujeito causador dos danos viários e ambientais.
39. Atendendo agora ao elemento histórico na interpretação do **artigo 3.º do IUC**, alega a **Autoridade Requerida** na sua Resposta, que o legislador fiscal determinou que se considerem como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados, não utilizando a expressão *“presumem-se”* como poderia ter feito.
40. Com efeito, desde o nascimento do imposto criado pelo **Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de Dezembro**, até ao último diploma vigente antes da entrada do atual regime, estava consagrada uma presunção relativamente aos sujeitos passivos do imposto, sendo estes os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontravam registados.
41. O legislador posteriormente optou por usar a expressão *“considerando-se”* em vez da expressão *“presumindo-se”*.
42. Ora, tal como já foi referido, e dado vários exemplos, no nosso ordenamento jurídico, nomeadamente no ordenamento jurídico tributário, as referidas

expressões são frequentemente utilizadas com sentidos equivalentes, seja ao nível das presunções ilidíveis ou inilidíveis.

43. Assim ocorreu no **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC** em que se consagrou uma presunção revelada pela expressão “*considerando-se*” e ao contrário da posição expressa pela Autoridade Tributária, entende este Tribunal que se está perante uma mera questão semântica que não altera o conteúdo da norma em questão.
44. Tendo em conta os vários elementos de interpretação expostos, todos apontam no sentido de que a expressão “*considerando-se*” tem um sentido equivalente à expressão “*presumindo-se*”, devendo assim entender-se que o **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC** consagra uma presunção legal que, face ao **artigo 73.º da LGT** deverá ser considerada como uma presunção ilidível, não podendo aceitar-se como pretende a Autoridade Tributária, de que os sujeitos passivos do IUC sejam somente aqueles que constam no registo automóvel como proprietários dos veículos.
45. Acresce que o **Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro**, relativo ao registo de veículos automóveis (**CRA**), não prevendo qualquer norma de carácter constitutivo quanto ao registo de propriedade automóvel, se limita a estabelecer no **n.º 1 do artigo 1.º** que “*O registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”.
46. E, de acordo com o **artigo 7.º do CRP** aplicável supletivamente ao registo automóvel por remissão do **artigo 29.º do CRA**, determina que o registo apenas “*(...) constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define*”.
47. A este propósito, o Supremo Tribunal de Justiça (**STJ**) pronunciou-se em douts **Acórdãos de 19/02/2004 e 29/01/2008**, proferidos nos **processos n.ºs 03B4369 e 07B4528** respectivamente, concluindo que o registo definitivo constitui uma

presunção ilidível de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, admitindo-se assim prova em contrário.

48. Nestes termos, será de concluir para a situação em análise, que a função do registo é a de publicitar a situação jurídica dos veículos, presumindo-se que pertencem ao titular inscrito nos termos em que o registo o define, não configurando o registo uma condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador.
49. Os compradores tornam-se assim proprietários dos veículos por via da celebração de contratos de compra e venda, independentemente do registo.
50. De referir ainda a este propósito, o **artigo 408.º, n.º 1 CC** que estabelece que a transferência de direitos reais sobre as coisas, neste caso veículos automóveis, é determinada por mero efeito do contrato.
51. Assim, face ao que se vem referindo, não pode deixar de se considerar que o disposto no **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC**, configura uma presunção legal ilidível por força do **artigo 73º da LGT**, permitindo assim que a pessoa que está inscrita no registo como proprietário do veículo, possa apresentar elementos de prova para demonstrar que já não é proprietário uma vez que a propriedade sobre o veículo em questão tenha sido transferida para outra pessoa.
52. Deverá ser essa outra pessoa, devidamente identificada pelo presumível proprietário, a quem a Autoridade Tributária se deve dirigir para efectuar a liquidação do IUC que se mostrar devido sempre que a pessoa indicada no registo como proprietária do veículo lograr fazer prova bastante de não ser e ou de já não ser, à data da ocorrência do facto gerador do imposto, proprietária da viatura objecto de tal tributo.

- 53.** Deste modo, nos termos da **alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT**, a relação tributária poderá ser reconfigurada, caso o contribuinte venha a demonstrar em sede de audiência prévia, reclamação graciosa e ou outro procedimento tributário adequado que não é o verdadeiro proprietário do veículo, redireccionando-se o procedimento tributário competente para aquele que for o verdadeiro sujeito passivo do imposto em causa.
- 54.** Assim, quando a Autoridade Tributária considera que os sujeitos passivos do IUC são apenas as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem ter em conta os elementos probatórios que lhe forem apresentados, está a proceder a uma liquidação indevida do imposto assente numa errónea e equivocada interpretação do disposto no **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC**.
- 55.** Pode, naturalmente, admitir-se que a expressão “presume-se” é mais clara e taxativa do que a expressão “considera-se”; mas daí não se segue nem logica nem teleologicamente que ambas as expressões tenham necessariamente de ter um sentido divergente ou sequer diverso.
- 56.** O exemplo dado pela Autoridade Recorrida, alicerçado no **artigo 17º**- supomos que referido ao seu **n.º 2-** do **CIRC**, é um caso típico de um tal erro de direito que conduz, *in casu*, à invalidade das liquidações de IUC controvertidas.
- 57.** Senão vejamos: o supra mencionado preceito legal do **artigo 17º, n.º 2 do CIRC** determina exactamente o seguinte: “*Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do exercício.*” (sublinhado nosso)
- 58.** Lida apenas esta norma, a mesma poderia ser uma norma de incidência objectiva sem mais ou uma norma consagrando uma mera presunção legal ilidível ou não.

59. Na realidade, trata-se clara e inequivocamente de uma norma de incidência objectiva sem mais.
60. Isto porque a regra do dito **n.º 2 do artigo 17º do CIRC** começa por remeter para o n.º 1 anterior do mesmo artigo que, por seu turno nos refere para a **alínea a) do n.º 1 do artigo 3º** do mesmo **CIRC**.
61. Este último preceito, usando, diga-se *en passant*, uma técnica legislativa discutível, estatui que a base deste imposto- o IRC- é constituída pelo “(...) lucro das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas (...)” (sublinhado nosso)
62. Ora, em bom rigor, as cooperativas não dão nem podem sequer dar lucro no sentido juridicamente aplicável do termo, pelo que tão pouco os seus resultados podem ser expressos, contrariamente aos das sociedades comerciais e ou das sociedades civis sob a forma comercial enquanto resultados líquidos do exercício, no estrito sentido contabilístico e fiscal do termo.
63. Assim, somente da conjugação entre estes dois preceitos legais do CIRC- **artigo 3º n.º 1, alínea a) e artigo 17º, n.ºs 1 e 2** se pode alcançar a verdadeira natureza económica dos excedentes das cooperativas os quais constituem base tributável em IRC.
64. Razão pela qual, numa interpretação não apenas com correspondência literal, mas também teleológica e sistemática dos ditos preceitos legais do IRC se pode concluir decisiva e inquestionavelmente que a expressão “consideram-se” consagrada no supra mencionado **artigo 17º, n.º 2 do CIRC** não pode, em caso algum, ser tomada como uma presunção, ilídível ou não, mas antes e somente como parte de uma norma, toda ela, absolutamente prescritiva e imperativa.

65. Nem se afigura pertinente, para efeitos de se entender a norma do **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC** como uma disposição prescritiva ou imperativa o seu confronto com o disposto no **artigo 6º nº 1** do mesmo diploma legal, contrariamente ao sustentado pela **Autoridade Recorrida**.
66. Na verdade, enquanto que no exemplo dado pela própria **Autoridade Recorrida- artigos 3º, n.º 1 alínea a) e 17º, n.º 2 do CIRC-** analisámos e confrontámos, a fim de determinar a natureza deste último preceito legal, normas de incidência objectiva em ambos os casos, na situação das normas do **n.º 1 do artigo 3º do CIUC** e do **artigo 6º n.º 1** do mesmo diploma legal, a **Autoridade Recorrida** procura elucidar o sentido da primeira regra- norma de incidência subjectiva – por confronto com o disposto na segunda – norma de incidência territorial e que visa determinar o facto gerador do imposto.
67. Ou seja, a **Autoridade Recorrida** procura justificar a sua tese quanto ao carácter prescritivo ou impositivo, ao invés de presuntivo, da norma de incidência subjectiva do **n.º 1 do artigo 3º do CIUC** – que determina apenas o sujeito passivo do imposto, em nosso entender, o proprietário do veículo, presumindo-se ser o que consta do registo automóvel, presunção, a nosso ver, ilídível- com uma norma de natureza completamente distinta que não permite nem esclarecer nem clarificar o sentido da primeira- a norma de incidência territorial e definidora do facto gerador do imposto- a qual, por definição, esclarece o campo de aplicação e o facto que determina a liquidação do imposto mas nem mesmo remota e ou implicitamente o respectivo sujeito passivo.
68. Eis porque a **Autoridade Recorrida**, em nosso entender, não tem apoio legal nem para a comparação que procura fazer com a aludida norma do **artigo 17º, n.º 2 do CIRC-** e, acrescente-se, com as demais normas do CIRC citadas na sua, aliás, douta Resposta – nem com a análise sistemática que procurou fazer do CIUC ao aplicar a norma do **artigo 3º, n.º 1** em confronto com o **n.º 1 do artigo 6º** desse mesmo diploma legal.

69. É, de resto, elucidativo, que a **Autoridade Recorrida**, na sua douta Resposta faça apenas referência a normas de incidência objectiva e nenhuma referência a normas de incidência subjectiva, supomos por não lhe ocorrer nenhuma comparação ou analogia relevante neste último e decisivo domínio para a questão dos presentes autos.
70. Ora, é sabido que rendimentos e ou avaliações ou ainda determinações da matéria colectável em impostos podem, na ausência ou na extrema dificuldade, por razões de prova e ou de administração de tributos, serem fixados segundo critérios objectivos determinados pela lei fiscal, bem como a lei tributária pode e deve determinar critérios objectivos quanto à verificação dos factos geradores de impostos e à data ou momento de tal verificação e ainda critérios objectivos-ainda que estes últimos possam ficar sujeitos a aplicação de convenções para evitar a dupla tributação em certos casos- para a incidência territorial de impostos.
71. Mas já nos pareceria abusivo que a lei fiscal pudesse fixar presunções inilidíveis ou, pior ainda, normas prescritivas ou imperativas, sobre quem é sujeito passivo de um imposto com base num mero registo de propriedade sobre um bem, sendo sabido que um tal registo é, ele mesmo, uma mera presunção, claramente ilidível, de um tal título de propriedade.
72. Pensamos que terá sido por estas e outras fundadas razões que tem sido pacífico o entendimento nas decisões arbitrais no sentido de concluir, tal como agora este Tribunal também conclui, que o **n.º 1 do artigo 3º do CIUC** consagra uma presunção ilidível, admitindo por essa via que, não obstante o registo de propriedade do veículo se encontrar ainda em nome do sujeito passivo, este poderá demonstrar não ser o proprietário à data da liquidação do imposto e, como tal, não ser responsável pelo pagamento deste.

(ii) Ilisão da presunção

73. Como já aqui considerado, as presunções de incidência tributária podem ser ilididas através de procedimento contraditório próprio previsto no **artigo 64º do CPPT** ou por via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que neles se baseiam.
74. No presente caso, como se refere o ponto 13 desta decisão relativamente aos factos provados, o **Requerente** em sede de audiência prévia, e através da apresentação de Reclamação Graciosa, veio alegar com o propósito de afastar a presunção, não ser o sujeito passivo do IUC por, à data do facto gerador desse imposto e do vencimento da obrigação de pagamento do mesmo já não ter sido o proprietário do veículo em questão.
75. Para ilidir a presunção derivada da inscrição do registo automóvel, o **Requerente** apresentou como prova um “Termo de Responsabilidade de Retoma”, assinado por si e pelo representante legal da sociedade B - Comércio de automóveis, Lda., que confirma que o veículo em questão foi vendido em 06/08/2009 à referida sociedade.
76. Apresentou ainda um “Requerimento de Registo Automóvel” submetido em 18/07/2012 e respetivo comprovativo de conclusão de registo com data de 20/07/2012, no qual consta como data de transmissão de propriedade do veículo a 06/08/2009.
77. A propósito dos documentos entregues pelo **Requerente**, alega a **Autoridade Requerida** que aquele pretende *“contrariar a prova legal plena constituída pelo registo mediante a apresentação de documentos particulares unilaterais, que têm um valor probatório diminuto no âmbito do direito probatório material (...)”*.
78. Ora, salvo o devido respeito por opinião contrária, entende o Tribunal Arbitral que os documentos apresentados pelo **Requerente**, constituem meio de prova com força bastante para ilidir a presunção do **artigo 3.º do CIUC**.

- 79.** Com efeito, de acordo com a lei civil, **artigo 219º do CC**, na situação em apreço, estamos perante contratos de compra e venda de coisas móveis que não estão sujeitos a nenhum formalismo especial.
- 80.** Não obstante estarmos perante situações em que o registo é obrigatório, não podemos concluir que somente o modelo de registo automóvel, assinado por ambas as partes, seja o único e exclusivo meio de prova para ilidir a presunção de propriedade como refere a **Autoridade Requerida**.
- 81.** De facto, entende o Tribunal que os documentos particulares, unilaterais ou bilaterais, não têm um valor probatório diminuto. Apenas não fazem prova plena face aos documentos autênticos.
- 82.** Não há nada na lei civil que nos leve a afirmar que os documentos particulares têm um valor de prova diminuto para efeitos de ilisão de uma presunção legal ou para qualquer outro valor probatório face a documentos autênticos ou documentos extraídos de registos públicos.
- 83.** Entendimento diverso levaria a que um registo público, como é o registo automóvel, ao invés de estabelecer uma mera presunção ilidível relativamente aos factos a ele sujeitos, na prática, dada a previsível escassez de meios de prova em contrário que seriam admitidos, estabelecesse uma presunção inilidível, o que iria contra a natureza legal de qualquer registo público, para mais de um registo de bens móveis como é o registo automóvel.
- 84.** Os referidos meios de prova apresentados pelo **Requerente** gozam da presunção de veracidade que lhes é conferida pelo **artigo 75.º, n.º 1 da LGT**, afigurando-se assim com força bastante para ilidir a presunção fundada no registo, tal como consagrada no **n.º 1 do artigo 3.º do CIUC**.

- 85.** Dos documentos apresentados decorre que, às datas em que o IUC era exigível – 2010, 2011 e 2012- o **Requerente** já não era proprietário do veículo em questão, posto que o havia vendido no dia 06/08/2009.
- 86.** Devendo por isso as liquidações em causa ser objeto de anulação com a consequente restituição do imposto indevidamente cobrado ao **Requerente** por as ditas liquidações de IUC dos autos serem inválidas por se encontrarem inquindas pelo vício de violação de lei por erro de facto e de direito nos pressupostos do acto tributário.
- (iii) Do direito a juros contados desde a data de pagamento até efetivo e integral reembolso**
- 87.** O **Requerente** pede o reembolso dos montantes indevidamente pagos “acrescido de juros compensatórios” contados desde a data de pagamento até efetivo e integral reembolso.
- 88.** O Tribunal Arbitral dá como mero lapso de escrita e ou erro de direito, em qualquer caso suprível pelo Tribunal, a expressão “juros compensatórios”, considerando que o **Requerente** pretendeu peticionar o pagamento de juros indemnizatórios.
- 89.** Nos termos do **artigo 24.º, n.º 5, do RJAT**, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode, de resto, ser reconhecido no processo arbitral.
- 90.** Estabelece o **n.º 1 do artigo 43.º da LGT** que serão 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”*.

91. Ora, o caso em apreço, suscita a questão de determinar se houve ou não erro imputável à Autoridade Tributária.
92. Fazendo remissão para os pontos 49 a 52 da presente Decisão, ao considerar que o **artigo 3.º, n.º 1 do CIUC** consagra uma presunção ilidível, o presumível proprietário poderá ilidir essa presunção demonstrando não ser já o proprietário do veículo em questão.
93. Devendo assim a Autoridade Tributária, antes de efectuar a liquidação do imposto, dirigir-se ao outro sujeito passivo identificado como o real proprietário do veículo.
94. A audição prévia, que se concretiza em momento imediatamente anterior ao procedimento de liquidação, é a altura própria para se identificar o verdadeiro sujeito passivo do imposto.
95. Fazendo uma vez mais referência a Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na já citada *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, na anotação n.º 5 ao **artigo 36º**, *o procedimento de liquidação serve unicamente para tornar certa a obrigação tributária e, conseqüentemente, exigível.*
96. A este propósito referem ainda os citados autores na anotação n.º 5 ao **artigo 55º**, que no domínio do procedimento tributário os princípios da justiça e imparcialidade impõem à Administração Tributária o dever de se nortear por “(...) *critérios de isenção na averiguação das situações fácticas, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias para averiguar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais que à administração tributária cabe defender*”.
97. De referir ainda o **artigo 58.º da LGT** que determina que 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”.

- 98.** Em anotação a este **artigo 58.º da LGT**, e fazendo uma vez mais referência a Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, referem os referidos autores que cabe à administração um papel dinâmico na recolha dos elementos com relevância para a decisão, acrescentando que a “(...) *falta de diligências reputadas necessárias para a construção da base fáctica da decisão afetar*á esta não só na hipótese de serem obrigatórias (violação do princípio da igualdade), mas também se a materialidade dos factos considerados não estiver comprovada ou se faltarem, nessa base, factos relevantes, alegados pelo interessado, por insuficiência de prova que a Administração deveria ter colhido (...)”.
- 99.** No caso em apreço, e seguindo o que aqui foi dito, a Autoridade Tributária deveria ter identificado o real proprietário como o sujeito passivo do IUC e não o vendedor enquanto proprietário virtual do veículo em questão.
- 100.** E perante a matéria de facto dada como provada certo é que o Recorrente não faltou em momento algum com o seu dever de colaboração, tendo mesmo, em exercício do seu direito à audição prévia antes das liquidações de IUC controvertidas, por via de reclamação graciosa e ainda de audição prévia ao projecto de indeferimento da sua reclamação, identificado clara e inequivocamente e produzido a prova que lhe competia fazer perante a **Autoridade Recorrida** quanto à identificação bastante do verdadeiro e real proprietário do veículo pertinente para estes autos e a data da efectiva transmissão da propriedade desse bem para o mesmo, sendo essa – 06/08/2009 - manifestamente anterior à data dos factos geradores das liquidações de IUC ora controvertidas – 2010, 2011 e 2012.

101. Em face do disposto, é de concluir que estamos perante um erro imputável à Administração Tributária e por isso, decide-se pela procedência do pedido de condenação da **Requerida** no pagamento ao **Requerente** de juros indemnizatórios nos termos previstos no **artigo 43º, n.º 1 da LGT**.

VI. DECISÃO

102. Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- 102.1.** Julgar totalmente procedente por provado o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo **Requerente** no que concerne ao carácter de mera presunção ilidível de incidência subjetiva do **artigo 3º do CIUC**, dando como procedente e provado o cumprimento pelo **Requerente** do seu ónus de elisão de tal presunção, através de documentos e meios de prova julgados idóneos para o efeito, com a consequente declaração de anulação das liquidações *sub judice* por invalidade resultante do vício de violação de lei por erro de facto e de direito nos pressupostos dos actos tributários; e também em consequência;
- 102.2.** Condenar a **Autoridade Requerida** à restituição ou reembolso no prazo legal ao **Requerente** do montante total dos impostos indevidamente pagos por este no valor de € 212,27 (duzentos e doze euros e vinte e sete cêntimos); e, ainda em consequência,
- 102.3.** Condenar a **Autoridade Requerida** ao pagamento de juros indemnizatórios ao pagamento no prazo legal nos termos e para os efeitos do **artigo 43º da LGT**, contados desde a data de pagamento dos impostos dos autos até efectivo e integral reembolso, a liquidar em execução de sentença arbitral.

103. Fixa-se o valor da ação em € 212,27 (duzentos e doze euros e vinte e sete cêntimos), nos termos do disposto no **artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT**, aplicável *ex vi* **artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT**.

104. Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 306,00 (trezentos e seis euros) a pagar pela **Autoridade Requerida**, nos termos da **Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária**, do **artigo 12.º, n.º 2.22 e n.º 4, do RJAT** e do **artigo 4.º** do citado **Regulamento**.

105. Determina-se a devolução ao **Requerente** do montante de € 153,00 (cento e cinquenta e três euros) pago por este em 07 de Agosto de 2014, correspondente ao valor da taxa de justiça inicial, conforme concessão de **apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça**, concedido em 03 de Setembro de 2014.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2015.

O Árbitro nomeado,

Paulino Brilhante Santos