

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 463/2014-T

Tema: IUC – incidência subjetiva; presunção legal; juros indemnizatórios

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 463/2014 – T

Tema: IUC (Imposto Único de Circulação), incidência subjetiva, presunção legal, meios de prova, valor probatório de facturas, ónus da prova, juros indemnizatórios

O Árbitro Paulino Brilhante Santos, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 04 de Setembro de 2014 (despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de 04 de Setembro de 2014), transmite o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 03 de Julho de 2014, a sociedade A..., Lda., sociedade por quotas, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais sob o número ..., com o número de pessoa colectiva ..., com o capital social realizado de € 2.500.000,00, com sede no ..., Edifício ... – ...º B, ...-... ... (doravante abreviadamente identificada 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, a **Requerente** pretende que o referido Tribunal determine a anulação das decisões da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente identificada como **Autoridade Requerida**) de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ... 2014... e ... 2014..., relativas às liquidações oficiosas de Imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC) dos anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 e a consequente anulação dos respectivos documentos de cobrança dos IUC's.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite em 07 de Julho de 2014, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, tendo as **Partes** sido notificadas em 07 de Julho de 2014.
4. A **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 20 de Agosto de 2014. O Tribunal foi constituído nos termos do disposto no **artigo 11.º do RJAT**, em 04 de Setembro de 2014.
5. Em 16 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 a **Requerente** sustentou, em síntese, o seu pedido da seguinte forma:

- 7.1. A **Requerente** é uma sociedade comercial que tem como objecto social a compra, venda e aluguer de máquinas e de veículos automóveis;
- 7.2. No exercício da sua actividade, a **Requerente** oferece aos clientes diversas soluções no âmbito do aluguer de longa duração e da venda de veículos automóveis;
- 7.3. A **Requerente** foi notificada de 416 (quatrocentas e dezasseis) notas de liquidação oficiosa de IUC e respectivos juros compensatórios, referentes a 243 (duzentos e quarenta e três) veículos, identificados pelo respectivo número de matrícula em duas listas integrantes do pedido de pronúncia arbitral, que aqui se dão por reproduzidas;
- 7.4. Na sequência dessas notificações, a **Requerente** optou por liquidar o imposto, juros compensatórios e respectivas coimas no valor total de € 34.434,71 (trinta e quatro mil, quatrocentos e trinta e quatro euros e setenta e um cêntimos);
- 7.5. A **Requerente** apresentou duas Reclamações Graciosas dos diversos actos de liquidação onde solicitou o reembolso do montante total pago;
- 7.6. A **Requerente** foi notificada no dia 16 de Abril de 2014 do indeferimento da **Reclamação Graciosa n.º ... 2014...**, relativa a liquidações oficiais de IUC dos anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013;
- 7.7. Em causa nesta Reclamação estavam 183 (cento e oitenta e três) notas de liquidação correspondentes a 109 (cento e nove) veículos identificados pelo respectivo número de matrícula na primeira das referidas listas integrantes do pedido de pronúncia arbitral e aqui reproduzida:

N.º	Factura	Matrícula	Data	N.º IUC	Data
1	70.74023	...-...-...	19-04-2011	2011...	21-08-2013
2	70.47937	...-...-...	27-12-2010	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
3	71.42269	...-...-...	20-01-2012	2012...	30-08-2013
4	70.61801	...-...-...	22-02-2011	2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013

5	48.36309	...-...-...	28-07-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
6	48.40866	...-...-...	08-11-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
7	70.17619	...-...-...	27-07-2010	2011...	23-08-2013
8	48.34242	...-...-...	07-07-2008	2011...	23-08-2013
9	48.08687	...-...-...	06-02-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
10	47.39692	...-...-...	14-08-2007	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
11	48.35510	...-...-...	22-07-2008	2009...	23-08-2013
12	49.33115	...-...-...	21-05-2009	2009...	23-08-2013
13	70.22839	...-...-...	19-08-2010	2010...	30-08-2013
14	49.61047	...-...-...	27-10-2009	2010...	30-08-2013
15	70.06761	...-...-...	02-06-2010	2011...	30-08-2013
16	49.16178	...-...-...	10-03-2009	2009...	23-08-2013
17	70.68121	...-...-...	22-03-2011	2011...	23-08-2013
18	70.81203	...-...-...	26-05-2011	2011...	23-08-2013
19	70.68444	...-...-...	24-03-2011	2011...	23-08-2013
20	70.73747	...-...-...	15-04-2011	2011...	23-08-2013
21	70.92387	...-...-...	08-07-2011	2011...	23-08-2013
22	70.74915	...-...-...	26-04-2011	2011...	30-08-2013
23	70.40294	...-...-...	12-11-2010	2011...	30-08-2013
24	71.01608	...-...-...	05-08-2011	2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
25	49.42728	...-...-...	10-07-2009	2010...	21-08-2013
26	71.73980	...-...-...	04-06-2012	2012...	21-08-2013
27	71.55673	...-...-...	13-03-2012	2012...	30-08-2013
28	71.98105	...-...-...	03-10-2012	2012...	21-08-2013
29	71.16931	...-...-...	07-10-2011	2012...	21-08-2013
30	71.01868	...-...-...	08-08-2011	2012...	21-08-2013
				2013...	12-09-2013
31	71.82475	...-...-...	19-07-2012	2012...	30-08-2013
32	71.97034	...-...-...	26-09-2012	2012...	21-08-2013
33	71.84463	...-...-...	31-07-2013	2012...	21-08-2013

				2013...	25-10-2013
34	71.82484	...-...-...	19-07-2012	2012...	21-08-2013
				2013...	25-10-2013
35	71.96688	...-...-...	24-09-2012	2012...	21-08-2013
36	71.49452	...-...-...	16-02-2012	2012...	21-08-2013
37	70.16528	...-...-...	19-07-2010	2011...	21-08-2013
				2012...	21-08-2013
				2013...	12-09-2013
38	70.94863	...-...-...	13-07-2011	2011...	21-08-2013
				2012...	21-08-2013
				2013...	27-07-2013
39	48.20671	...-...-...	24-04-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
40	49.53011	...-...-...	07-09-2009	2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
41	47.62714	...-...-...	19-12-2007	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
42	48.69403	...-...-...	31-12-2008	2009...	23-08-2013
43	48.29813	...-...-...	06-06-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
44	47.50904	...-...-...	22-10-2007	2009...	23-08-2013
45	48.36949	...-...-...	31-07-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	25-10-2013
46	70.68461	...-...-...	24-03-2011	2011...	30-08-2013
47	49.52995	...-...-...	07-09-2009	2009...	30-08-2013
48	46.37002	...-...-...	26-12-2006	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
49	49.10637	...-...-...	49.10637	2009...	23-08-2013
50	49.10637	...-...-...	06-06-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013

				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
51	48.47514	...-...-...	22-09-2008	2009...	23-08-2013
52	49.67716	...-...-...	30-11-2009	2011...	23-08-2013
53	49.67099	...-...-...	24-11-2009	2010...	23-08-2013
54	49.77792	...-...-...	19-01-2010	2010...	23-08-2013
55	49.06534	...-...-...	30-01-2009	2009...	30-08-2013
56	48.37104	...-...-...	31-07-2008	2009...	30-08-2013
57	70.48217	...-...-...	28-12-2010	2011...	23-08-2013
58	70.67656	...-...-...	21-03-2011	2011...	23-08-2013
59	70.09793	...-...-...	11-06-2010	2010...	23-08-2013
60	70.68220	...-...-...	23-03-2011	2011...	23-08-2013
61	48.26979	...-...-...	04-06-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	28-08-2013
62	72.20736	...-...-...	24-12-2012	2012...	21-08-2013
63	71.43715	...-...-...	31-01-2012	2012...	21-08-2013
64	71.16694	...-...-...	06-10-2011	2012...	21-08-2013
				2013...	12-09-2013
65	71.10130	...-...-...	09-09-2011	2012...	30-08-2013
66	71.70169	...-...-...	25-05-2012	2012...	21-08-2013
67	71.71025	...-...-...	31-05-2012	2012...	21-08-2013
68	49.06126	...-...-...	28-01-2009	2009...	21-08-2013
69	71.94923	...-...-...	10-09-2012	2012...	21-08-2013
70	72.13464	...-...-...	30-11-2012	2012...	21-08-2013
71	48.52354	...-...-...	10-10-2008	2009...	23-08-2013
72	49.28453	...-...-...	29-04-2009	2009...	23-08-2013
73	48.30130	...-...-...	12-06-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
74	48.24916	...-...-...	14-05-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
75	48.36966	...-...-...	31-07-2008	2009...	30-08-2013
76	48.52709	...-...-...	13-10-2008	2009...	23-08-2013
77	71.61651	...-...-...	10-04-2012	2012...	23-08-2013
78	71.63142	...-...-...	19-04-2012	2012...	23-08-2013

				2013...	12-09-2013
79	70.98226	...-...-...	29-07-2011	2011...	21-08-2013
80	70.04086	...-...-...	13-05-2010	2010...	21-08-2013
81	70.41055	...-...-...	18-11-2010	2011...	21-08-2013
82	49.97358	...-...-...	23-04-2010	2010...	21-08-2013
83	49.96801	...-...-...	20-04-2010	2010...	21-08-2013
84	71.20228	...-...-...	31-10-2011	2011...	21-08-2013
85	71.76673	...-...-...	25-06-2012	2012...	21-08-2013
86	70.03605	...-...-...	07-05-2010	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
87	49.48921	...-...-...	18-08-2009	2009...	21-08-2013
				2010...	02-10-2013
88	48.34776	...-...-...	11-07-2008	2009...	23-08-2013
89	48.41828	...-...-...	20-08-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
90	49.24574	...-...-...	03-04-2009	2009...	23-08-2013
91	49.65169	...-...-...	06-11-2009	2010...	23-08-2013
92	49.89912	...-...-...	18-03-2010	2010...	23-08-2013
93	48.36794	...-...-...	30-07-2008	2009...	23-08-2013
94	70.24121	...-...-...	31-08-2010	2011...	30-08-2013
95	70.95189	...-...-...	14-07-2011	2012...	23-08-2013
96	70.75408	...-...-...	29-04-2011	2011...	30-08-2013
97	49.98293	...-...-...	30-04-2010	2010...	23-08-2013
98	71.62159	...-...-...	11-04-2012	2012...	30-08-2013
99	70.88599	...-...-...	29-06-2011	2012...	21-08-2013
100	70.30083	...-...-...	01-10-2010	2011...	30-08-2013
101	71.63529	...-...-...	20-04-2012	2012...	21-08-2013
				2013...	27-07-2013
102	71.11056	...-...-...	19-09-2011	2011...	21-08-2013
103	70.98313	...-...-...	01-08-2011	2011...	21-08-2013
				2012...	21-08-2013
104	49.61052	...-...-...	27-10-2009	2009...	21-08-2013
				2010...	21-08-2013
105	47.51241	...-...-...	26-10-2007	2009...	28-08-2013
106	44.17311	...-...-...	30-09-2004	2009...	28-08-2013
				2010...	28-08-2013
				2011...	28-03-2013
				2012...	28-08-2013
				2013...	26-06-2013
107	49.28885	...-...-...	04-05-2009	2009...	28-08-2013
108	46.01807	...-...-...	09-01-2006	2010...	22-08-2013
109	47.45758	...-...-...	27-09-2007	2009...	22-08-2013

	2010...	22-08-2013
	2011...	22-08-2013
	2012...	22-08-2013

7.8. No dia 16 de Abril de 2014, a **Requerente** foi igualmente notificada do indeferimento da **Reclamação Graciosa n.º ... 2014...**, relativa também a liquidações oficiosas de IUC dos anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013;

7.9. Em causa nesta Reclamação estavam 233 (duzentas e trinta e três) notas de liquidação correspondentes a 134 (cento e trinta e quatro) veículos identificados pelo respectivo número de matrícula na segunda das listas integrantes do pedido de pronúncia arbitral e aqui reproduzida:

N.º	Factura	Matrícula	Data	N.º IUC	Data
1	70.29180	...-...-...	24-09-2010	2010...	23-08-2013
2	70.27093	...-...-...	03-09-2010	2010...	23-08-2013
3	70.03119	...-...-...	04-05-2010	2011...	23-08-2013
4	49.47964 70.40696	...-...-...	10-08-2009 17-11-2010	2010...	23-08-2013
5	70.40696	...-...-...	17-11-2010	2011...	30-08-2013
6	71.19894	...-...-...	27-10-2011	2011...	23-08-2013
7	49.97073	...-...-...	22-04-2010	2010...	23-08-2013
8	70.55968	...-...-...	31-01-2011	2011...	23-08-2013
9	70.23935	...-...-...	27-08-2010	2011...	23-08-2013
10	70.03820	...-...-...	11-05-2010	2010...	20-08-2013
11	71.02747	...-...-...	11-08-2011	2012...	30-08-2013
12	71.19540	...-...-...	25-10-2011	2012...	30-08-2013
13	71.25289	...-...-...	14-11-2011	2012...	20-08-2013
14	71.41408	...-...-...	17-01-2012	2012...	30-08-2013
				2013...	26-09-013
15	71.76877	...-...-...	27-06-2012	2012...	21-08-2013
16	71.68026	...-...-...	10-05-2012	2012...	30-08-2013
17	2005...	...-...-...	25-07-2005	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
18	45.06347	...-...-...	08-03-2005	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013

				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
19	49.20080	...-...-...	31-03-2009	2009...	23-08-2013
20	49.06367	...-...-...	30-01-2009	2009...	23-08-2013
21	49.38702	...-...-...	24-06-2009	2010...	23-08-2013
22	45.19227	...-...-...	18-08-2005	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
23	49.83152	...-...-...	09-02-2010	2010...	23-08-2013
24	49.58563	...-...-...	06-10-2009	2011...	23-08-2013
25	49.52807	...-...-...	03-09-2009	2009...	30-08-2013
26	48.19759	...-...-...	15-04-2008	2009...	30-08-2013
27	49.33314	...-...-...	22-05-2009	2009...	30-08-2013
28	49.95132	...-...-...	04-07-2010	2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
29	49.96093	...-...-...	14-04-2010	2010...	30-08-2013
30	49.05770	...-...-...	27-01-2009	2009...	23-08-2013
31	71.57699	...-...-...	27-03-2012	2012...	23-08-2013
32	70.81500	...-...-...	27-05-2011	2012...	21-08-2013
33	71.05244	...-...-...	30-08-2011	2012...	21-08-2013
34	71.89520	...-...-...	20-08-2012	2012...	30-08-2013
35	49.42162	...-...-...	07-07-2009	2009...	21-08-2013
36	70.73867	...-...-...	18-04-2011	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
37	72.00615	...-...-...	09-10-2012	2012...	21-08-2013
38	45.16431	...-...-...	30-06-2005	2009...	23-08-2013
39	44.05417	...-...-...	31-03-2004	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
40	47.43615	...-...-...	09-04-2007	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
41	46.36955	...-...-...	26-12-2006	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
42	49.42901	...-...-...	14-07-2009	2009...	23-08-2013
43	47.09457	...-...-...	02-03-2007	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013

				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	28-08-2013
44	44.23469	...-...-...	06-12-2004	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
45	48.60990	...-...-...	11-11-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
46	49.54427	...-...-...	23-09-2009	2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	12-09-2013
47	42.05364	...-...-...	22-04-2002	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	26-09-2013
48	47.49372	...-...-...	02-10-2007	2009...	23-08-2013
49	70.57153	...-...-...	26-01-201	2011...	30-08-2013
50	49.90546	...-...-...	23-03-2010	2010...	30-08-2013
51	70.79903	...-...-...	17-05-2011	2012...	23-08-2013
52	49.95166	...-...-...	07-04-2010	2011...	23-08-2013
53	70.18679	...-...-...	03-08-2010	2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
54	70.33832	...-...-...	15-10-2010	2010...	21-08-2013
				2011...	21-08-2013
55	71.67445	...-...-...	07-05-2012	2012...	21-08-2013
56	70.88121	...-...-...	28-06-2011	2011...	30-08-2013
57	70.17246	...-...-...	23-07-2010	2010...	21-08-2013
				2011...	21-08-2013
				2012...	21-08-2013
				2013...	26-09-2013
58	71.18085	...-...-...	17-10-2011	2011...	21-08-2013
				2012...	21-08-2013
59	72.04576	...-...-...	31-10-2012	2012...	30-08-2013
60	70.88346	...-...-...	28-06-2011	2011...	30-08-2013
61	71.13586	...-...-...	10-03-2011	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
62	49.76411	...-...-...	08-01-2010	2010...	23-08-2013

63	49.33177	...-...-...	21-05-2009	2010...	23-08-2013
64	70.45802	...-...-...	07-12-2010	2011...	23-08-2013
65	46.24297	...-...-...	21-09-2006	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
66	47.13126	...-...-...	14-03-2007	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	25-10-2013
67	47.23007	...-...-...	22-05-2007	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	09-12-2013
68	49.53480	...-...-...	11-09-2009	2010...	23-08-2013
69	48.47585	...-...-...	23-09-2008	2009...	23-08-2013
70	48.46709	...-...-...	16-09-2008	2009...	23-08-2013
71	49.12514	...-...-...	26-02-2009	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	25-10-2013
72	48.62632	...-...-...	19-11-2008	2009...	02-10-2013
				2010...	23-08-2013
73	71.03343	...-...-...	17-08-2011	2012...	30-08-2013
74	49.65417	...-...-...	09-11-2009	2010...	30-08-2013
75	70.32575	...-...-...	06-10-2010	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	28-08-2013
76	71.96772	...-...-...	25-09-2012	2012...	30-08-2013
77	49.64971	...-...-...	05-11-2009	2009...	30-08-2013
78	71.95412	...-...-...	13-09-2012	2012...	30-08-2013
79	70.46615	...-...-...	13-12-2010	2011...	23-08-2013
80	71.62356	...-...-...	12-04-2012	2012...	23-08-2013
81	71.42284	...-...-...	20-01-2012	2012...	21-08-2013
82	71.42179	...-...-...	19-01-2012	2012...	21-08-2013
83	70.03133	...-...-...	04-05-2010	2011...	21-08-2013
84	71.05444	...-...-...	30-08-2011	2012...	30-08-2013
85	70.79040	...-...-...	11-05-2011	2011...	21-08-2013
86	72.02057	...-...-...	17-10-2012	2012...	30-08-2013

87	72.12213	...-...-...	29-11-2012	2012...	21-08-2013
88	49.76410	...-...-...	08-01-2010	2010...	21-08-2013
				2011...	21-08-2013
				2012...	21-08-2013
89	70.47164	...-...-...	16-12-2010	2011...	30-08-2013
90	72.04334	...-...-...	31-10-2012	2012...	21-08-2013
91	49.42276	...-...-...	08-07-2009	2010...	30-08-2013.
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
92	49.55169	...-...-...	30-09-2009	2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
93	46.01975	...-...-...	12-01-2006	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
94	49.06222	...-...-...	28-01-2009	2009...	23-08-2013
95	48.04331	...-...-...	21-01-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
96	49.54833	...-...-...	29-09-2009	2009...	23-08-2013
97	49.53601	...-...-...	14-09-2009	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
98	70.29671	...-...-...	30-09-2010	2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
99	70.48374	...-...-...	29-12-2010	2011...	23-08-2013
100	70.94982	...-...-...	13-07-2011	2011...	23-08-2013
101	70.18033	...-...-...	29-07-2010	2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
102	70.05223	...-...-...	21-05-2010	2011...	30-08-2013
103	70.75524	...-...-...	29-04-2011	2011...	23-08-2013
104	48.60833	...-...-...	10-11-2008	2009...	23-08-2013
105	71.55780	...-...-...	14-03-2012	2012...	30-08-2013
106	70.27216	...-...-...	06-09-2010	2011...	23-08-2013
107	71.90611	...-...-...	27-08-2012	2012...	21-08-2013
108	70.80559	...-...-...	23-05-2011	2011...	21-08-2013
109	71.66964	...-...-...	03-05-2012	2012...	30-08-2013
110	70.29200	...-...-...	24-09-2010	2010...	21-08-2013
111	70.87129	...-...-...	20-06-2011	2012...	21-08-2013
112	71.63743	...-...-...	24-04-2012	2012...	21-08-2013
113	70.47934	...-...-...	27-12-2010	2011...	21-08-2013
114	48.10848	...-...-...	03-03-2008	2009...	23-08-2013

				2011...	23-08-2013
115	48.26039	...-...-...	27-05-2008	2009...	30-08-2013
				2010...	30-08-2013
				2011...	30-08-2013
				2012...	30-08-2013
				2013...	12-09-2013
116	71.41911	...-...-...	19-01-2012	2012...	23-08-2013
117	43.04376	...-...-...	20-03-2003	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
118	49.89882	...-...-...	18-03-2010	2010...	23-08-2013
119	49.36841	...-...-...	04-06-2009	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
				2012...	23-08-2013
				2013...	27-07-2013
120	48.47223	...-...-...	18-09-2008	2009...	30-08-2013
121	49.43229	...-...-...	16-07-2009	2009...	23-08-2013
122	49.39075	...-...-...	30-06-2009	2010...	30-08-2013
123	49.61558	...-...-...	30-10-2009	2010...	23-08-2013
124	49.79230	...-...-...	29-01-2010	2010...	23-08-2013
125	48.55024	...-...-...	30-10-2008	2009...	23-08-2013
				2010...	23-08-2013
				2011...	23-08-2013
126	48.18959	...-...-...	04-07-2008	2009...	23-08-2013
127	71.80096	...-...-...	04-07-2012	2012...	30-08-2013
128	70.29043	...-...-...	23-09-2010	2010...	23-08-2013
129	49.05066	...-...-...	21-01-2009	2009...	30-08-2013
130	71.42791	...-...-...	24-01-2012	2012...	30-08-2013
				2013...	28-08-2013
131	70.41695	...-...-...	26-11-2010	2011...	21-08-2013
132	48.54091	...-...-...	23-10-2008	2009...	21-08-2013
133	71.32300	...-...-...	19-12-2011	2012...	21-08-2013
134	71.19359	...-...-...	25-10-2011	2012...	30-08-2013
				2013...	26-09-2013

7.10. Considera a **Requerente** que a Administração Fiscal, baseando-se na letra da lei, tributou em sede de IUC, as viaturas que estavam registadas na Conservatória do Registo Automóvel em nome da **Requerente**, não sendo já

as mesmas propriedade da **Requerente** à data do nascimento da obrigação tributária;

- 7.11.** Afirma a **Requerente** que o que está em causa é o pagamento de IUC dos anos de 2009 a 2013 de viaturas que foram vendidas a terceiros em momento anterior ao período da tributação e de viaturas que foram dadas como perda total e em relação às quais já foram canceladas as respectivas matrículas, em momento anterior ao período de tributação;
- 7.12.** Como fundamento de Direito substantivo, e começando por referir-se ao Registo Automóvel, menciona a **Requerente** o **artigo 3.º do Código do Imposto Único Automóvel (CIUC)** que refere que são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais aqueles se encontram registados.
- 7.13.** Referindo “A Reforma da Tributação Automóvel”, 2007, página 31, a **Requerente** considera ser doutrina pacífica o seguinte entendimento: *“a alteração do facto gerador no imposto de circulação passa a ser a propriedade do veículo que é susceptível de originar dificuldades substanciais...fruto das inúmeras faltas e atrasos na regularização dos registos de aquisição ou transmissão de veículos, ou no caso de cancelamento das respectivas matrículas, em caso de abate entretanto ocorrido.”*
- 7.14.** Considera a **Requerente** que, nos termos dos artigos 1.º e 5.º do diploma que regula o Registo Automóvel, o registo de propriedade sobre os veículos automóveis, embora obrigatório, não tem natureza constitutiva, sendo antes de natureza declarativa ou publicitária da situação jurídica dos bens;
- 7.15.** Que de acordo com o artigo 29º do mesmo diploma, são aplicáveis ao registo automóvel, com as necessárias adaptações, as disposições relativas ao registo predial, na medida indispensável ao suprimento de lacunas da regulamentação própria;
- 7.16.** E referindo-se assim ao **Código de Registo Predial (CRP), artigo 7.º**, acrescenta a **Requerente**, 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;

- 7.17.** Alega a **Requerente** que apesar do facto gerador do imposto ser a propriedade do veículo, a presunção registral é ilidível;
- 7.18.** E a propósito da presunção, a **Requerente** faz menção ao Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 3 de Junho de 2008, que menciona que *“A presunção do art.º 7º do CRP, aplicável ao registo automóvel, sendo iuris tantum, importa a inversão do ónus da prova, fazendo recair sobre a outra parte a prova do contrário (art.ºs 347.º e 350.º do Código Civil) do facto que serve de base à presunção ou do próprio facto presumido”*;
- 7.19.** A **Requerente** confessa que os veículos automóveis constantes dos IUC’s em questão, já não eram da sua propriedade, embora ainda registados em seu nome;
- 7.20.** No entanto, e nos termos do referido **artigo 7.º do CRP**, aplicável por força do **artigo 29.º do Registo Automóvel**, considera a **Requerente** que o registo constitui uma presunção de que existe e que pertence ao titular inscrito nos precisos termos definidos no registo;
- 7.21.** Alega assim estar perante uma presunção *iuris tantum*, referindo também a este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 14 de Outubro de 1997;
- 7.22.** Mais considera a **Requerente** que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário nos termos do **artigo 73.º da Lei Geral Tributária (LGT)**;
- 7.23.** Fazendo ainda referência ao Acórdão n.º 211/2003, de 28 de Abril, do Tribunal Constitucional, que concluiu que uma presunção inilidível violaria o princípio constitucional da igualdade em conexão com o princípio da capacidade contributiva;
- 7.24.** Além disso, a **Requerente** refere que essa interpretação se encontra em sintonia com o princípio enunciado no **artigo 11.º, n.º 3 da LGT** que nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias *“deve atender-se*

à substância económica dos factos tributários” e por outro lado com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva;

- 7.25.** Concluindo assim a **Requerente** que, se a presunção do **artigo 3.º do IUC** fosse inilidível, estaríamos perante uma violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, estabelecidos nos **artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa;**
- 7.26.** Em continuação, a **Requerente** alega que para ilidir a presunção é necessário fazer prova da nulidade do registo, da invalidade do negócio ou ainda que a titularidade do direito inscrito pertence a outrem, sendo este o presente caso;
- 7.27.** Considera a **Requerente** que ilidiu essa presunção ao juntar facturas de venda das viaturas e dos respectivos salvados, constantes dos IUC’s, as quais demonstram que a mesma deixou de ser proprietária dos veículos em causa em datas anteriores à obrigação fiscal exigida;
- 7.28.** Alega ainda a **Requerente** que, os adquirentes dos veículos em questão não procederam aos respectivos registos de aquisição junto da Conservatória do Registo Automóvel, pelo que na base de dados da referida Conservatória a **Requerente** continuava a figurar como proprietária dos mesmos;
- 7.29.** A este respeito, alega em seguida a **Requerente** que o contrato de compra e venda tem natureza real, não ficando dependente de qualquer acto posterior, nomeadamente o registo; sob pena de, a venda posterior de um mesmo veículo já antes alienado a um primitivo adquirente pelo mesmo alienante, consubstanciar uma venda de coisa alheia, já que o vendedor carece de legitimidade para o fazer;
- 7.30.** Em suma, a **Requerente** considera que ao Direito Fiscal interessa mais a substância do que a forma e por isso deverá atender-se aos documentos juntos que atestam a transmissão da propriedade das viaturas, mais do que uma mera presunção formal resultante do registo que é ilidida pelos referidos documentos;
- 7.31.** Afirmando assim a **Requerente** ser este o entendimento que melhor se coaduna com a natureza do IUC que se subordina à ideia de que os

contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária;

- 7.32.** Apoiando-se a **Requerente** na doutrina e na jurisprudência, alega também que não é apenas quando se utiliza o verbo “presumir” que estamos perante uma presunção, mas também quando se usam outras expressões como por exemplo o termo “*considera-se*”;
- 7.33.** Conclui fazendo referência ao **artigo 64.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)** que dispõe que as presunções de incidência tributária podem ser elididas por via de reclamação graciosa, o que a **Requerente** fez;
- 7.34.** E no sentido da ilisão da presunção de incidência subjectiva de IUC apoia-se em jurisprudência arbitrária (Processos n.º 14/2013T; 26/2013T; n.º 27/2013T e n.º 73/2013T);
- 7.35.** De acordo com a **Requerente**, através das facturas que entregou com as reclamações graciosas apresentadas, e que constam do processo administrativo, poderá extrair-se que a venda das viaturas e dos salvados foi efectuada em data anterior à exigibilidade do imposto, não podendo por isso, ser considerada sujeito passivo dos IUC’s que lhe foram liquidados;
- 7.36.** Por fim, a **Requerente** peticiona pela anulação das decisões da Autoridade Tributária de indeferimento das reclamações graciosas supra identificadas com a consequente anulação dos respectivos Documentos de cobrança dos IUCs e a restituição do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios previstos nos **artigos 43.º da LGT** e no **artigo 61.º do CPPT**, bem como das coimas indevidamente pagas;

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

- 8.1.** A **Autoridade Recorrida** “*não olvida a existência de jurisprudência firmada no centro de Arbitragem Administrativa relativamente à matéria em apreço, todavia não a acompanha.*”

- 8.2. Sendo certo que, também não existe em Portugal a “*figura jurídica do procedente jurídico*”.
- 8.3. Pelo que, tais alegações “*não podem de todo proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso sub judice notoriamente errada*”;
- 8.4. 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;
- 8.5. 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;
- 8.6. 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;
- 8.7. 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;

- 8.8.** 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;
- 8.9.** 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;
- 8.10.** 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*;
- 8.11.** 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 subjetiva 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;

8.12. Refere ainda que, se a **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;

8.13. Por outro lado, apelando ao elemento sistemático, entende a **Autoridade Requerida** que a solução propugnada pela **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*”;

8.14. 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;

8.15. 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;

- 8.16.** 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;
- 8.17.** 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;
- 8.18.** 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 a **Requerente**, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC;
- 8.19.** Para além da fundamentação exposta, considera a **Autoridade Requerida** ser de referir que a interpretação veiculada pela **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;

- 8.20.** 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;
- 8.21.** Concluindo que *“a interpretação proposta pela **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”*;
- 8.22.** Não obstante a Autoridade Tributária considerar que o **artigo 3.º do CIUC** não estabelece qualquer presunção, a **Autoridade Requerida** alega que a **Requerente** pretende contrariar a prova legal plena constituída pelo registo mediante a apresentação de facturas que são documentos que não são aptos a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático, como a compra e venda, uma vez que não comprovam a aceitação por parte do adquirente;
- 8.23.** Alega a **Autoridade Requerida** que existem muitos casos de emissão de facturas referentes a transmissões de bens e/ou prestações de serviços que nunca ocorreram;
- 8.24.** Defende que uma factura unilateralmente emitida pela **Requerente** não pode substituir o requerimento de registo automóvel, documento este aprovado por modelo oficial;
- 8.25.** No entendimento da **Autoridade Requerida**, a **Requerente** deveria ter apresentado cópias do referido modelo oficial para registo de propriedade automóvel pois trata-se de documento assinado por ambas as partes intervenientes;
- 8.26.** Refere ainda que *“conforme resulta do relatório de inspecção tributária efectuado à **Requerente**, as facturas e as vendas a dinheiro não se encontram*

autenticadas, nem se comprova que os valores delas constantes tenham dado entrada contabilisticamente”;

- 8.27.** Neste sentido, a **Autoridade Requerida** apoia-se em várias decisões arbitrais (Processos n.ºs 63/2014-T, 150/2014-T e 220/2014-T) que consideram as facturas documentos particulares unilaterais e internos, com um valor probatório muito limitado insuficiente para ilidir a presunção sobre a titularidade da propriedade de veículos;
- 8.28.** Por último, e fazendo referência à responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais e do pagamento de juros indemnizatórios, refere a **Autoridade Requerida** que o IUC visa tributar o proprietário do automóvel revelado através do seu registo;
- 8.29.** Afirma a **Autoridade Requerida** que o **Requerente** não procedeu com o zelo que lhe era exigível relativamente à actualização do registo automóvel, como podia e competia nos termos do **artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei 54/75, de 12 de Fevereiro e artigo 118º, n.º 4 do Código da Estrada**, e não tendo mandado cancelar as matrículas dos veículos em questão em momento muito anterior àquele em que o fez;
- 8.30.** Afirma ainda que a **Autoridade Requerida** limitou-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita e a seguir a informação registal que lhe foi fornecida por quem de direito;
- 8.31.** Considerando assim a **Autoridade Requerida** que foi a **Requerente** que deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, devendo por isso, ser a **Requerente** condenada ao pagamento das custas arbitrais;
- 8.32.** Considera ainda a **Autoridade Requerida** que o mesmo raciocínio deverá ser aplicado ao pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios formulado pela **Requerente** à luz dos **artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT**.

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. 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. CUMULAÇÃO DE PEDIDOS

12. Considerando o elevado número de viaturas, bem como o volume de documentação necessário para comprovar os factos alegados, a **Requerente**, invocando o princípio da economia processual, requereu a apreciação conjunta dos actos tributários em causa.
13. Considerada a identidade do facto tributário, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto nos **artigos 104.º do CPPT e 3.º do RJAT** à pretendida cumulação de pedidos.

IV. OBJECTO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

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

14.1. A norma de incidência subjetiva constante do **artigo 3.º do CIUC** consagra uma presunção de propriedade ilidível?

14.2. Entendendo que a referida norma consagra uma presunção ilidível, os documentos apresentados pela **Requerente** constituem elementos de prova bastantes para ilidir a supra mencionada presunção legal?

V. MATÉRIA DE FACTO

15. Para provar os factos alegados, a **Requerente** apresentou os seguintes documentos:

15.1 Certidão permanente da **Requerente** (Doc. 1 anexo ao pedido de pronúncia arbitral);

15.2 Notificação do indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ... 2014... (Doc. 2 anexo ao pedido de pronúncia arbitral);

15.3 Notificação do indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ... 2014... (Doc. 3 anexo ao pedido de pronúncia arbitral);

15.4 Fotocópias de 183 (cento e oitenta e três) DUC's relativos às viaturas com as matrículas aí indicadas e nos montantes igualmente aí indicados (Docs. 2 a 184 anexos à respectiva Reclamação Graciosa n.º ... 2014... e juntos com o processo administrativo, fls. 29 a 214 da mesma Reclamação Graciosa);

15.5 Fotocópias de 109 (cento e nove) facturas relativas aos veículos vendidos a terceiros ou dados como perda total (Docs. 185 a 293 anexos à respectiva Reclamação Graciosa n.º ...2014... e juntos com o processo administrativo, fls. 215 a 323 da mesma Reclamação Graciosa);

15.6 Fotocópias de 233 (duzentos e trinta e três) DUC's relativos às viaturas com as matrículas aí indicadas e nos montantes igualmente aí indicados (Docs. 2 a 234 anexos à respectiva Reclamação Graciosa n.º ...2014... e juntos com o processo administrativo, fls. 33 a 267 da mesma Reclamação Graciosa);

15.7 Fotocópias de 134 (cento e trinta e quatro) facturas relativas aos veículos vendidos a terceiros ou dados como perda total (Docs. 235 a 368 anexos à respectiva Reclamação Graciosa n.º ...2014... e juntos com o processo administrativo, fls. 268 a 401 da mesma Reclamação Graciosa).

16. A **Autoridade Recorrida** não juntou qualquer prova.
17. Consideram-se **provados** os seguintes factos com relevância para a decisão arbitral a proferir, com base na prova documental junta aos autos:
- 17.1. A **Requerente** é uma sociedade comercial que tem como objecto social a compra, venda e aluguer de máquinas e de veículos automóveis (cfr. Doc. 1)
- 17.2. A **Requerente** foi proprietária dos duzentos e quarenta e três (243) veículos, identificados pelo respectivo número de matrícula em duas listas integrantes do pedido de pronúncia arbitral (cfr. Doc. 2 e Doc. 3 e respectivos anexos);
- 17.3. Na sequência das notificações para liquidar o respectivo Imposto de Circulação, a **Requerente** optou por liquidar o imposto e juros compensatórios no valor total de € 34.434,71 (trinta e quatro mil, quatrocentos e trinta e quatro euros e setenta e um cêntimos) (cfr. DUC's anexos aos pedidos de Reclamação Graciosa n.ºs ...2014... e ... 2014...);
- 17.4. A **Requerente** apresentou duas Reclamações Graciosas dos diversos actos de liquidação onde solicitou o reembolso do montante total pago (cfr. Doc. 2 e Doc. 3);
- 17.5. A **Requerente** foi notificada no dia 16 de Abril de 2014 do indeferimento da **Reclamação Graciosa n.º ...2014...**, relativa a liquidações oficiosas de IUC dos anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 (cfr. Doc. 2 e respectivos anexos);
- 17.6. Em causa nesta Reclamação estavam cento e oitenta e três notas de liquidação correspondentes a cento e nove veículos identificados pelo respectivo número de matrícula na primeira das referidas listas integrantes do pedido de pronúncia arbitral (cfr. Doc. 2 e respectivos anexos);
- 17.7. No mesmo dia, a **Requerente** foi igualmente notificada do indeferimento da **Reclamação Graciosa n.º ...2014...**, relativa também a liquidações oficiosas de IUC dos anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 (cfr. Doc. 3 e respectivos anexos);

17.8. Em causa nesta Reclamação estavam duzentas e trinta e três notas de liquidação correspondentes a cento e trinta e quatro veículos identificados pelo respectivo número de matrícula na segunda das listas integrantes do pedido de pronúncia arbitral (cfr. Doc. 3 e respectivos anexos);

17.9. Os veículos constantes dos IUC's em questão ainda se encontravam em nome da **Requerente** no momento da respectiva liquidação do IUC, conforme Doc. 1 e 2 e conforme confissão por parte da Requerente constante no pedido de pronúncia arbitral;

17.10. A **Requerente** vendeu as seguintes viaturas nas datas aí mencionadas:

Factura	Matrícula	Data	N.º IUC	Data
49.33115	...-...-...	21-05-2009	2009...	23-08-2013
49.61047	...-...-...	27-10-2009	2010...	30-08-2013
70.06761	...-...-...	02-06-2010	2011...	30-08-2013
49.16178	...-...-...	10-03-2009	2009...	23-08-2013
49.42728	...-...-...	10-07-2009	2010...	21-08-2013
49.53011	...-...-...	07-09-2009	2011...	23-08-2013
			2012...	23-08-2013
			2013...	12-09-2013
49.52995	...-...-...	07-09-2009	2009...	30-08-2013
49.10637	...-...-...	49.10637	2009...	23-08-2013
49.67716	...-...-...	30-11-2009	2011...	23-08-2013
49.67099	...-...-...	24-11-2009	2010...	23-08-2013
49.77792	...-...-...	19-01-2010	2010...	23-08-2013
49.06534	...-...-...	30-01-2009	2009...	30-08-2013
70.09793	...-...-...	11-06-2010	2010...	23-08-2013
49.06126	...-...-...	28-01-2009	2009...	21-08-2013
49.28453	...-...-...	29-04-2009	2009...	23-08-2013
70.04086	...-...-...	13-05-2010	2010...	21-08-2013
49.97358	...-...-...	23-04-2010	2010...	21-08-2013
49.96801	...-...-...	20-04-2010	2010...	21-08-2013
70.03605	...-...-...	07-05-2010	2011...	30-08-2013
			2012...	30-08-2013
			2013...	12-09-2013
49.48921	...-...-...	18-08-2009	2009...	21-08-2013
			2010...	02-10-2013
49.24574	...-...-...	03-04-2009	2009...	23-08-2013
49.65169	...-...-...	06-11-2009	2010...	23-08-2013
49.89912	...-...-...	18-03-2010	2010...	23-08-2013
49.98293	...-...-...	30-04-2010	2010...	23-08-2013

49.61052	...-...-...	27-10-2009	2009...	21-08-2013
			2010...	21-08-2013
49.28885	...-...-...	04-05-2009	2009...	28-08-2013
70.03119	...-...-...	04-05-2010	2011...	23-08-2013
49.47964	...-...-...	10-08-2009	2010...	23-08-2013
70.40696		17-11-2010		
49.97073	...-...-...	22-04-2010	2010...	23-08-2013
70.03820	...-...-...	11-05-2010	2010...	20-08-2013
49.20080	...-...-...	31-03-2009	2009...	23-08-2013
49.06367	...-...-...	30-01-2009	2009...	23-08-2013
49.38702	...-...-...	24-06-2009	2010...	23-08-2013
49.83152	...-...-...	09-02-2010	2010...	23-08-2013
49.58563	...-...-...	06-10-2009	2011...	23-08-2013
49.52807	...-...-...	03-09-2009	2009...	30-08-2013
49.33314	...-...-...	22-05-2009	2009...	30-08-2013
49.95132	...-...-...	04-07-2010	2010...	23-08-2013
			2011...	23-08-2013
			2012...	23-08-2013
49.96093	...-...-...	14-04-2010	2010...	30-08-2013
49.05770	...-...-...	27-01-2009	2009...	23-08-2013
49.42162	...-...-...	07-07-2009	2009...	21-08-2013
49.42901	...-...-...	14-07-2009	2009...	23-08-2013
49.54427	...-...-...	23-09-2009	2010...	23-08-2013
			2011...	23-08-2013
			2012...	23-08-2013
			2013...	12-09-2013
49.90546	...-...-...	23-03-2010	2010...	30-08-2013
49.95166	...-...-...	07-04-2010	2011...	23-08-2013
49.76411	...-...-...	08-01-2010	2010...	23-08-2013
49.33177	...-...-...	21-05-2009	2010...	23-08-2013
49.53480	...-...-...	11-09-2009	2010...	23-08-2013
49.12514	...-...-...	26-02-2009	2009...	30-08-2013
			2010...	30-08-2013
			2011...	30-08-2013
			2012...	30-08-2013
			2013...	25-10-2013
49.65417	...-...-...	09-11-2009	2010...	30-08-2013
70.03133	...-...-...	04-05-2010	2011...	21-08-2013
49.76410	...-...-...	08-01-2010	2010...	21-08-2013
			2011...	21-08-2013
			2012...	21-08-2013
49.42276	...-...-...	08-07-2009	2010...	30-08-2013
			2011...	30-08-2013

			2012...	30-08-2013
49.55169	...-...-...	30-09-2009	2010...	23-08-2013
			2011...	23-08-2013
			2012...	23-08-2013
49.06222	...-...-...	28-01-2009	2009...	23-08-2013
49.54833	...-...-...	29-09-2009	2009...	23-08-2013
49.53601	...-...-...	14-09-2009	2011...	30-08-2013
			2012...	30-08-2013
			2013...	12-09-2013
70.05223	...-...-...	21-05-2010	2011...	30-08-2013
49.89882	...-...-...	18-03-2010	2010...	23-08-2013
49.36841	...-...-...	04-06-2009	2009...	23-08-2013
			2010...	23-08-2013
			2011...	23-08-2013
			2012...	23-08-2013
			2013...	27-07-2013
49.43229	...-...-...	16-07-2009	2009...	23-08-2013
49.39075	...-...-...	30-06-2009	2010...	30-08-2013
49.61558	...-...-...	30-10-2009	2010...	23-08-2013
49.79230	...-...-...	29-01-2010	2010...	23-08-2013
49.05066	...-...-...	21-01-2009	2009...	30-08-2013

18. Ora, entende o Tribunal Arbitral que apenas as facturas emitidas de acordo com a legislação comercial e fiscal, constituem meio de prova com força bastante para ilidir a presunção do **artigo 3.º do CIUC**. À contrário, aquelas facturas que não foram emitidas com todos os requisitos exigidos pelo **artigo 36.º do CIVA**, não poderão ser aceites como meio de prova.

19. Nos termos do **artigo 36.º, n.º 5 do CIVA**, as facturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser

objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

20. Assim sendo, o Tribunal Arbitral entende que apenas as facturas referidas na lista constante no ponto 17.10 foram emitidas com todos os requisitos exigidos pelo **artigo 36.º do CIVA** e por isso constituem meio de prova com força bastante para ilidir a presunção do **artigo 3.º do CIUC**:

21. As restantes facturas não constituem meio de prova para ilidir a referida presunção por não se verificarem todos os referidos requisitos legalmente exigidos, nomeadamente:

- a) O nome, firma ou denominação social e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e o correspondente números de identificação fiscal; e
- b) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

22. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afetar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importa registar como não provados.

VI. 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?**

23. 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.

24. Dispõe o **nº 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.”*

25. 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”*.

26. 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”*.

27. 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 correta 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.

- 28.** O texto do **n.º 1 do referido artigo 9.º 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.
- 29.** Começando pelo teor literal do **n.º 1 do artigo 3.º 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.
- 30.** 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*”.
- 31.** 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.
- 32.** A título de mero exemplo, no âmbito do Direito Civil encontramos, entre outros, o **artigo 243.º, 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*”.

33. 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.
34. Também no ordenamento jurídico tributário encontramos, várias normas legais que consagram presunções utilizando o verbo “considerar”.
35. 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 73.º** *“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**.
36. Poder-se-á igualmente referir o disposto no **nº 6 do art.º 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.

37. 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 (n.º 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 n.º 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.**
38. 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 art.º 3º do CIUC**, tratando-se de um entendimento que se mostra em total sintonia com o disposto no **n.º 2 do art.º 9º do CC**, o qual exige que o pensamento legislativo tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal
39. 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*”.
40. A este propósito, 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.

41. 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.
42. 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 indivíduo provoca à comunidade, acrescentando no **Anexo II**, relativamente ao IUC, que *“como elemento estruturante e unificador (...) consagra-se o princípio 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”*.
43. 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.
44. 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.
45. 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.

46. O legislador posteriormente optou por usar a expressão “*considerando-se*” em vez da expressão “*presumindo-se*”.
47. 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.
48. Assim ocorreu no **artigo 3.º, n.º1 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.
49. 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 ilídível, 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.
50. 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*”.

-
51. 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”*.
52. A este propósito, o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) pronunciou-se em **Acórdãos de 19/02/2004 e 29/01/2008**, proferidos nos **processos n.ºs 03B4369 e 07B4528** respetivamente, 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.
53. 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.
54. Os compradores tornam-se assim proprietários dos veículos por via da celebração de contratos de compra e venda, independentemente do registo.
55. 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.
56. 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.

57. 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.
58. 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.
59. 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**.
60. 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.
61. O exemplo dado pela Autoridade Recorrida, alicerçado no artigo 17º- supomos que referido ao seu nº 2- do CIRC, é um caso típico de um tal erro de direito que conduz, *in casu*, à invalidade das liquidações de IUC controvertidas.
62. Senão vejamos: o supra mencionado preceito legal do **artigo 17º nº 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)

63. 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.
64. Na realidade, trata-se clara e inequivocamente de uma norma de incidência objectiva sem mais.
65. 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**.
66. 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)
67. 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.
68. Assim, somente da conjugação entre estes dois preceitos legais do CIRC- **artigo 3º, n.º 1, alínea a)** e **artigo 17º, números 1 e 2** se pode alcançar a verdadeira natureza económica dos excedentes das cooperativas os quais constituem base tributável em IRC.

69. 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, ilidível ou não, mas antes e somente como parte de uma norma, toda ela, absolutamente prescritiva e imperativa.
70. 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, n.º 1** do mesmo diploma legal, contrariamente ao sustentado pela **Autoridade Recorrida**.
71. 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.
72. Ou seja, a **Autoridade Recorrida** procura justificar a sua tese quanto ao carácter prescritivo ou impositivo, ao invés de presumtivo, 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, ilidível- 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.

- 73.** 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.
- 74.** 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.
- 75.** 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.
- 76.** Mas já nos pareceria abusivo que a lei fiscal pudesse fixar presunções inilidíveis ou, pior ainda, normas prescritivas, 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.

77. 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

78. Como já aqui considerado, as presunções de incidência tributária podem ser ilididas através de procedimento contraditório próprio previsto no **artigo n.º 64º do CPPT** ou por via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que neles se baseiam.

79. No presente caso, como se refere o ponto 17 desta decisão relativamente aos factos provados, a **Requerente** apresentou duas Reclamações Graciosas dos diversos actos de liquidação, onde solicitou o reembolso da totalidade do montante pago, alegando 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 das obrigações de pagamento do mesmo, já não ser a proprietária dos veículos em questão.

80. Para ilidir a presunção derivada da inscrição do registo automóvel, a **Requerente** apresentou como prova cópias de diversas facturas de venda das viaturas e dos respectivos salvados, constantes dos IUC's em questão, que demonstram ser de datas anteriores à obrigação fiscal exigida e por conseguinte, a **Requerente** não deveria suportar o imposto relativo à circulação de tais veículos.

- 81.** Tal como foi referido nos pontos 17 a 21, relativamente aos factos provados, e de acordo com os requisitos da lei tributária, apenas foram aceites por este Tribunal Arbitral as facturas emitidas e juntas a estes autos pela **Requerente** achadas de acordo com os requisitos legais estabelecidos no **artigo 36.º, n.º 5 do CIVA** e referidas no ponto 17.10 desta Decisão.
- 82.** Importa agora aferir se as cópias das facturas apresentadas corporizam meios de prova com força bastante para ilidir a presunção fundada no registo.
- 83.** Alega a **Autoridade Requerida** que uma factura unilateralmente emitida é um documento particular e interno, com um valor probatório diminuto, e que por isso não pode substituir o requerimento de registo automóvel, documento este aprovado por modelo oficial.
- 84.** Ora, salvo o devido respeito por opinião contrária, entende o Tribunal Arbitral que as facturas emitidas de acordo com a legislação comercial e fiscal, constituem meio de prova com força bastante para ilidir a presunção do **artigo 3.º do CIUC**.
- 85.** *A contrario*, aquelas facturas que não foram emitidas com todos os requisitos exigidos pelo **artigo 36.º do CIVA**, não podem ser aceites como meio de prova.
- 86.** No âmbito do princípio da verdade material, princípio ordenador do processo fiscal, o Tribunal Arbitral é obrigado a pôr em causa senão a idoneidade, seguramente a validade enquanto meio de prova das facturas que não emitidas com todos os requisitos legais.
- 87.** Entende, porém e por outro lado, o Tribunal Arbitral que a Administração Fiscal não pode deixar de dar valor às facturas regularmente emitidas por um sujeito passivo.

88. 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.
89. Não obstante estarmos perante situações em que o registo é obrigatório, não podemos concluir que somente o modelo de registo automóvel seja o único e exclusivo meio de prova para ilidir a presunção de propriedade como refere a **Autoridade Requerida**.
90. 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.
91. 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.
92. Entendimento diverso levaria a que um registo público, como é o registo automóvel, ao invés de estabelecer uma mera presunção ilídível relativamente aos factos a ele sujeitos, na prática, dada a previsível escassez de meios de prova em contrário que seriam admitidos, estabelecesse uma presunção inilídível, o que iria contra a natureza legal de qualquer registo público, para mais de um registo de bens móveis como é o registo automóvel.
93. Entende ainda o Tribunal Arbitral que uma vez que a Administração Tributária considera as facturas documentos relevantes, por exemplo na determinação da liquidação de impostos, não pode agora não aceitar essas mesmas facturas para efeitos probatórios, alegando serem documentos particulares e unilaterais, a não ser que arguisse a sua falsidade, o que não o fez.

94. De facto, a **Requerente**, sendo uma sociedade, obedece a rigorosas regras legais de ordem comercial, contabilística e fiscal, nomeadamente no que concerne à facturação, citando como exemplo os **artigos 19.º, n.º 2, 29.º, n.º 1, alínea b) e 36.º do CIVA e artigos 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2 do CIRC**.
95. Ora, nos termos do referido **artigo 75.º, n.º 1 da LGT**, caberia à **Autoridade Requerida** apresentar e demonstrar indícios concretos e fundamentados de que as facturas apresentadas pela **Requerente** não correspondiam à realidade.
96. Isto porque, no entender do Tribunal Arbitral, se à **Requerida** cabe a ilidir a presunção estabelecida no artigo 3º nº 1 do CIUC, com o correspondente ónus da prova - o que consideramos ter feito com a apresentação de facturas emitidas pela forma legal – já caberia à **Autoridade Requerida** o ónus de reverter tal ilisão da presunção levada a cabo pela **Requerente** demonstrando a falsidade ou, pelo menos, a falta de idoneidade e ou a irregularidade das facturas emitidas pela **Requerida** pela forma legal.
97. O que a **Autoridade Requerida** não fez.
98. Como se encontra estabelecido, a **Autoridade Requerida** não apresentou qualquer prova; limitou-se a conjecturar e ou a especular, perante documentos que o Tribunal Arbitral considera terem valor probatório e todos os requisitos de facturas regularmente emitidas pela forma legal, de que as mesmas poderiam não corresponder a verdadeiras e efectivas transacções.
99. Contudo, a ser assim e tendo a **Autoridade Requerida** procedido, segundo alega, a uma inspecção ou exame à escrita da **Requerente**, de tais conjecturas e

especulações não provadas não extraiu a Autoridade Requerida qualquer espécie de ilação ou consequência.

100. Razão pela qual este Tribunal Arbitral não pode dar como cumprido este ónus da prova que caberia à **Autoridade Requerida**, com base em alegações não substanciadas e ou meras suspeitas e conjecturas.

101. Tanto mais que no invocado relatório de inspecção tributária referido no ponto 93 da, aliás, douda Resposta da **Autoridade Requerida** parece entender-se que as facturas apresentadas pela **Requerente** foram regularmente emitidas.

102. Pelo exposto, considera o Tribunal Arbitral que os referidos meios de prova apresentados pela **Requerente**, desde que emitidos de acordo com a legislação fiscal e comercial, questão que a **Autoridade Requerida** não suscita e não põe em causa, 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**.

(iii) Do direito a juros indemnizatórios

103. A **Requerente** pede o reembolso dos montantes indevidamente pagos acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento até efectivo e integral reembolso.

104. 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.

105. 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”.

106.Ora, o caso em apreço, suscita a questão de determinar se houve ou não erro imputável à Autoridade Tributária.

107.Fazendo remissão para o ponto 77 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.

108.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.

109.*In casu*, a Autoridade Recorrida, por via de procedimentos de liquidação, seguidos de reclamações e ainda para mais com uma inspeção tributária realizada, teve vários momentos próprios e adequados para identificar o verdadeiro sujeito passivo dos impostos liquidados oficiosamente.

110.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.*

111.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”.

112.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*”.

113.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 afetarà 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 (...)*”.

114.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 dos veículos em questão.

115.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 **Autoridade Requerida** no pagamento à **Requerente** de juros indemnizatórios nos termos previstos no **artigo 43º, n.º 1 da LGT** correspondentes às liquidações indevidas.

VII. DECISÃO

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

116.1. Julgar parcialmente procedente, por provado, o pedido de pronúncia arbitral formulado pela **Requerente** no que concerne à ilisão da presunção de incidência subjetiva do **artigo 3º do CIUC** com a consequente anulação das liquidações de IUC números **2009...**, **2010...**, **2011...**, **2009...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2013...** na parte correspondente à matrícula ...-...-..., **2009...**, **2009...**, **2011...**, **2010...**, **2010...**, **2009...**, **2010...**, **2009...**, **2009...**, **2010...**, **2010...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2013...** na parte correspondente à matrícula ...-...-..., **2009...**, **2010...**, **2009...**, **2010...**, **2010...**, **2010...**, **2009...**, **2010...**, **2009...**, referidas na Reclamação Graciosa n.º ... 2014...;

e das liquidações de IUC números **2011...**, **2010...**, **2010...**, **2010...**, **2009...**, **2009...**, **2010...**, **2010...**, **2011...**, **2009...**, **2009...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2010...**, **2009...**, **2009...**, **2009...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2013...**, **2010...**, **2011...**, **2010...**, **2010...**, **2010...**, **2009...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2013...**, na parte correspondente à matrícula ...-...-..., **2010...**, **2011...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2009...**, **2009...**, **2011...**, **2011...**, **2010...**, **2009...**, **2010...**, **2011...**, **2012...**, **2013...**, na parte correspondente à matrícula ...-...-..., **2009...**, **2010...**, **2010...**, **2010...** e **2009...**, referidas na Reclamação Graciosa n.º ... 2014...;

com a consequente restituição do imposto e respectivos juros compensatórios indevidamente cobrados à **Requerente**; e, ainda em consequência,

116.2. Condenar a **Autoridade Requerida** no pagamento de juros indemnizatórios, 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.

117. Fixa-se o valor da ação em € 34.434,71 (trinta e quatro mil, quatrocentos e trinta e quatro euros e setenta e um 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**.

118. Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros) a pagar pela **Autoridade Requerida**, nos termos da **Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária**, dos **artigos 12.º, n.º 2.22, n.º 4, do RJAT** e do **artigo 4.º** do citado **Regulamento** condenando-se ambas as Partes ao seu pagamento na percentagem do respectivo decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2015.

O Árbitro nomeado,

Paulino Brilhante Santos