

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 208/2018-T**

**Tema: IUC – Incidência subjetiva.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

1. Em 24 de abril de 2018, **A...– SUCURSAL EM PORTUGAL**, pessoa coletiva n.º..., com sede social em ..., ...-..., ..., ..., veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. A Requerente impugna os despachos da Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT) da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) da AT, de 22-01-2018 e de 22-03-2018, proferidos ao abrigo de delegação de competência conferida por despacho n.º 12729/2015 (DR, 2.ª, n.º 222, de 12-11-2015), que indeferiram os pedidos de revisão oficiosa oportunamente apresentados ora pela Requerente contra 6 e 114 liquidações, respectivamente, de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios (JC), relativas aos anos de 2009 a 2014, inclusive, requerendo ao tribunal que declare a ilegalidade dos ditos despachos – indeferimento parcial no âmbito do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2017... e indeferimento total no procedimento n.º ...2018... (cfr. Doc. 1 e Processo Administrativo) - bem como a ilegalidade dos atos de liquidação de IUC e JC, objeto dos mesmos pedidos de revisão oficiosa, na parte em que foram objeto de indeferimento, no valor global de € 15 120,21, identificados em anexo ao pedido (cfr.

Docs. 4 e 6 e listagem anexa), com a sua conseqüente anulação e reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

**3.** A Requerente pede, ainda, a condenação da Requerida nas custas do processo.

**4.** A Requerente optou pela não designação de árbitro.

**5.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

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

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

**8.** Pelo que em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 04-07-2018.

**9.** Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, expressando entendimento no sentido de dever manter-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, em conformidade, dever o tribunal pronunciar-se pela absolvição da entidade requerida.

**10.** Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT bem como a audição da testemunha indicada pela Requerente.

## **II. Saneamento**

**11.** O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

**12.** As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

**13.** O processo não enferma de vícios que o invalidem e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa.

## **III. Cumulação de pedidos**

**14.** Considerando a existência de uma relação direta entre as liquidações tributárias cuja legalidade é questionada no presente processo, nada obsta à apreciação conjunta dos atos tributários em causa, dado que, em face do que vem alegado e documentação junta, se constata que, no essencial, a eventual procedência do pedido depende das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação das normas legais relativas à incidência subjetiva do IUC.

**15.** Estando, pois, em questão essencialmente a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e aplicação das mesmas normas legais acerca da incidência subjetiva do IUC, é legal a cumulação de pedidos, nos termos em que é admitida no artigo 3.º do RJAT.

**16.** Com efeito, determina o citado preceito, bem como o artigo 104.º do CPPT, que é admissível a cumulação de pedidos *"quando a procedência dos pedidos dependam essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito."*

**17.** Salienda-se que as referidas normas legais não exigem uma identidade plena dos atos impugnados nem tampouco a coexistência, a par dos fundamentos comuns, de um fundamento específico de anulação de algum ou alguns dos atos impugnados. <sup>i</sup>

**18.** No presente caso, estão em causa atos tributários relativos ao IUC, envolvendo um número elevado de viaturas automóveis, e, no plano do direito, a aplicação das normas legais relativas à incidência subjetiva deste tributo.

**19.** Nestes termos, considerada a identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, conclui-se, face ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, que nada obsta à cumulação de pedidos.

#### **IV. Matéria de facto**

**20.** Com base nos elementos documentais que integram o presente processo, quer os apresentados pela Requerente, quer do exemplarmente instruído Processo Administrativo, destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

**20.1.** A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objeto social o comércio de automóveis, respetivas peças e acessórios.

**20.2.** No âmbito da sua atividade, procede à importação, em território português, de todos os veículos automóveis da marca B... .

**20.3.** Os veículos são adquiridos à C... mediante prévio pedido dos concessionários, apresentado por via informática diretamente junto do fabricante.

**20.4.** As necessidades de importação das viaturas partem de encomendas efetuadas diretamente pelos concessionários à Requerente, pelo que não há vendas de veículos à Requerente e desta àqueles sem a respetiva ordem de encomenda.

**20.5.** Os veículos importados em território português são, de imediato, faturados pela Requerente aos concessionários e imediatamente entregues nas instalações destes, salvo as viaturas que se destinem às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira que são depositadas no armazém de uma empresa de logística.

**20.6.** Efetuada a importação dos veículos é solicitado pela Requerente, através de representante oficial associado, a atribuição das respetivas matrículas.

**20.7.** Dado que, no momento da venda, as viaturas transmitidas ainda não se encontram matriculadas em Portugal, são as mesmas identificadas, na faturação respetiva, através da indicação do correspondente número de chassis.

**20.8.** Somente depois da venda aos concessionários é que a Requerente, na qualidade de operador registado, suporta o corresponde Imposto sobre Veículos, que repercute aos adquirentes, promovendo então a respetiva matrícula em Portugal.

**20.9.** Resulta, assim, que no momento em que é efetuada a matrícula dos veículos, a Requerente transmitiu já a terceiros a propriedade dos veículos.

**20.10.** A situação acima descrita abrange os veículos identificados em lista anexa ao presente pedido de pronúncia arbitral como Doc. 6, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, a que, nas liquidações ora impugnadas, corresponde a importância total € € 15 120,21, de IUC e juros compensatórios.

**20.11.** Relativamente aos veículos que se encontram na situação supra referida, são apresentadas, como elemento de prova, as respetivas faturas de venda (juntas, agregadamente, como Doc.7 da p. i.), extratos de contas correntes relativos ao recebimento dos valores faturados, bem como uma listagem em que vêm relacionadas todas as liquidações ora impugnadas.

**20.12.** A Requerente, embora tenha efetuado o pagamento do imposto e juros compensatórios que lhe foram liquidados, deduziu pedidos de revisão oficiosa das liquidações em causa, ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, com o fundamento de que não sendo, à data da exigibilidade do tributo, proprietária dos veículos a que o mesmo respeita, não era sujeito passivo da correspondente obrigação tributária (cfr. Doc. 4).

**20.13.** Os referidos pedidos de revisão oficiosa, apresentados em 25-08-2017 e em 07-02-2018, foram objeto de indeferimento expresso – parcialmente quanto ao que foi apresentado na primeira daquelas datas e na totalidade quanto ao apresentado na última - por despachos da Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes da AT, proferido no uso de delegação de competência (Despacho 12 729/2015 – DR, 2.ª, n.º 222, de 12-11-2015) (Doc.1), depois de ter sido oportunamente facultado à Requerente o exercício do direito de audição prévia (Docs.2 e 3) e o Processo Administrativo).

**20.14.** As referidas decisões foram objeto de notificação através dos Ofícios n.ºs ... e ..., de 22-01-2018 e 23-03-2018, respetivamente, da Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT) da Unidade dos Grandes Contribuintes, da AT.

## **V. Matéria de direito**

**21.** A Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral, essencialmente, com base na ilegitimidade da sua qualificação como sujeito passivo do IUC, relativamente aos veículos

e períodos de tributação que identifica em documentos anexos ao pedido de pronúncia arbitral, considerando o facto de ter sido transmitida a terceiros a propriedade dos veículos antes da data da sua matrícula em Portugal;

**22.** Segundo alega a Requerente, muito embora os veículos em causa se encontrassem registados em seu nome na Conservatória do Registo Automóvel, não era a sua efetiva proprietária à data da ocorrência dos factos que determinam a obrigação de imposto, dado terem os mesmos sido já vendidos aos respetivos concessionários, conforme faturação emitida, que junta como elemento probatório.

**23.** Com efeito, verifica-se, em face dos elementos juntos ao processo comprovativos dos factos alegados, que a Requerente, no âmbito da sua atividade empresarial, procede à importação em território português de veículos novos que, em momento anterior ao da respetiva matrícula, transmite aos seus concessionários, sendo este facto comprovado através de cópia da respetiva faturação.

**24.** Todavia, por força das normas legais aplicáveis, o registo dos veículos em causa é efetuado em nome da Requerente, ainda que, no momento em que se efetiva, não seja esta a sua proprietária.

**25.** É o que resulta da leitura conjugada dos artigos 117.º, n.º 4, do Código da Estrada - que atribui à pessoa, singular ou coletiva, que proceder à admissão, importação ou introdução no consumo em território nacional, a obrigatoriedade de requerer a matrícula dos veículos - e 24.º, n.º 1, do Regulamento do Registo Automóvel, que determina que o registo inicial de propriedade de veículos importados, admitidos, montados, construídos ou reconstruídos tem por base o respetivo requerimento.

**26.** Das referidas normas resulta, pois, que a Requerente, na qualidade de operador registado que procede à importação de veículos novos em território nacional, necessariamente figura no respetivo registo inicial como sua proprietária, ainda que no

momento em que este se efetua, a propriedade dos mesmos tenha sido já transmitida a terceiros.

**27.** Do exposto, extrai a Requerida que, *"tendo a Requerente solicitado a emissão de certificado de matrícula, encontrando-se o mesmo registado em nome desta, encontram-se reunidos os pressupostos do facto gerador do IUC, bem como da sua exigibilidade, sendo a Requerente sujeito passivo do imposto."*

**28.** Diversamente, entende a Requerente que a norma de incidência subjetiva do referido tributo, vertida no artigo 3.º do respetivo Código, consagra uma presunção legal de propriedade, suscetível de elisão mediante prova em contrário.

**29.** Está, pois, em causa a interpretação do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, na redação vigente à data dos factos, no sentido de se determinar se a mesma consagra, ou não, uma presunção relativa à qualificação como proprietário, e consequentemente, como sujeito passivo deste imposto, a pessoa, singular ou coletiva, em nome da qual a propriedade do veículo se encontra registada e, caso se conclua pela afirmativa, a sua elisão com base dos elementos probatórios que integram o presente processo.

### **Da incidência subjetiva do IUC**

**30.** Não obstante o Código do IUC erigir como princípio estruturante deste tributo o princípio da equivalência, entendido como compensação pelos efeitos nefastos em termos ambientais e energéticos resultantes da circulação de veículos <sup>ii</sup>, o referido Código elege, no tocante à incidência subjetiva, o proprietário do veículo, considerando como tal a pessoa em nome da qual o mesmo se encontre registado (artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, na redação inicial da Lei n.º 22-A/2007, de 29/06).

**31.** Não atribuindo, em geral, especial relevância à utilização efetiva dos veículos, o legislador não deixa, porém, de considerar tal facto em situações específicas que envolvem a sua presuntiva e potencial utilização, equiparando a proprietários, os locatários

financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direito de opção de compra por força de contrato de locação (artigo 3.º, n.º 2, do CIUC).

**32.** A norma de incidência, ao remeter para os elementos do registo automóvel, não distingue entre o registo inicial do veículo e registos posteriores: o sujeito passivo do imposto é o proprietário do veículo, considerando-se como tal a pessoa, singular ou coletiva em nome da qual o veículo se encontrar registado.

**33.** É, pois sobre a interpretação da norma do n.º 1 do artigo 3.º que, como já referido, se evidenciam as diferentes posições expressas pela Requerente e pela Requerida.

**34.** Segundo a Requerente, a referida norma, na redação em vigor à data da ocorrência dos factos tributários a que se reportam as liquidações questionadas, estabelece uma presunção de propriedade, com base no registo automóvel, ilidível nos termos gerais e, em especial, por força do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária.

**35.** Diversamente, entende a Requerida que estabelecendo o CIUC a sujeição passiva bem como o facto gerador da obrigação de imposto, por referência aos elementos constantes do registo automóvel, conforme decorre dos artigos 3.º e 6.º do respetivo Código, sendo a Requerente a solicitar a emissão do certificado de matrícula e encontrando-se os veículos registados em seu nome nos períodos de tributação a que se referem as questionadas liquidações, *"encontram-se reunidos os pressupostos do facto gerador do IUC, bem como da sua exigibilidade, sendo a Requerente sujeito passivo do imposto."*

**36.** Esta matéria tem sido objeto de numerosas decisões arbitrais que, reiterada e uniformemente, se têm pronunciado no sentido da que a norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, da redação inicial da Lei n.º 22-A/2007, de 29/06, estabelece uma presunção, ilidível, nos termos gerais e, em especial, for força do disposto no artigo 73.º da LGT.<sup>iii</sup> É esta a orientação a que se adere e se seguirá de perto.

**37.** Com efeito, com ressalva do disposto no n.º 2 relativamente a situações de venda com reserva de propriedade e locações que assumam natureza de financiamento, estabelece o artigo 3.º do CIUC, na redação vigente à data da ocorrência dos factos tributários a que se referem as liquidações impugnadas, que são sujeitos passivos deste imposto os proprietários dos veículos, sendo como tal consideradas as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

**38.** O recurso ao registo automóvel como elemento estruturante do sistema de liquidação deste tributo evidencia-se ao longo de todo o respetivo Código. Refira-se, designadamente, o seu artigo 6.º relativo à definição do facto gerador da obrigação de imposto, cujo n.º 1 prevê ser constituído pela propriedade do veículo, "*tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional*". Deste preceito decorre que os veículos automóveis que não estejam, nem devam estar, registados em território português, apenas ficam abrangidos pela incidência objetiva deste tributo se no mesmo permanecerem por período superior a 183 dias, conforme dispõe o n.º 2 do mesmo artigo. É, pois, uma norma que, recorrendo ao elemento registral, estabelece, simultaneamente, o facto gerador do imposto e a respetiva conexão fiscal. É, também, dos elementos do registo automóvel que se extrai o momento do início do período de tributação e constituição da obrigação tributária e, de uma maneira geral, todos os elementos necessários à liquidação do imposto em causa, como, de resto, bem acentuado vem na resposta elaborada pela AT.

**39.** Todavia, da dependência do regime de tributação do IUC em relação ao registo automóvel não se pode extrair, como imediata conclusão, que a norma de incidência subjetiva, no segmento em que considera como proprietário a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado, não constitua uma presunção de incidência.

**40.** Haverá, pois, que recorrer a outros elementos interpretativos, com a especial relevância da noção legal de presunção.

**41.** Segundo noção vertida no artigo 349.º do C. Civil, presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. As

presunções constituem meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341.º do C. Civil). Assim, quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (artigo 350.º, n.º1, do C. Civil). Todavia, as presunções, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário (artigo 350.º, n.º 2, do C. Civil). Tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente dispõe, o artigo 73.º da LGT.<sup>iv</sup>

**42.** As presunções podem ser explícitas ou meramente implícitas no texto da lei.

**43.** Com efeito, na definição da incidência subjetiva do ICI, do ICA e do IMV, impostos que o atual IUC veio substituir, foi essa a expressão utilizada pelo legislador. No âmbito dos impostos abolidos, estabelece-se que *"o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados"*<sup>v</sup>

**44.** No mesmo sentido, estabelece o artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, aprovado pelo DL n.º 116/94, de 03/05, que são sujeitos passivos destes tributos *"os proprietários dos veículos presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados."*

**45.** No que ao IUC diz respeito, o legislador optou por utilizar uma formulação diversa da norma de incidência subjetiva. Tal como nos impostos abolidos, continua a atribuir aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos. Porém, abandona a expressão *"presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome quem os mesmos se encontrem registados"* em favor de *"considerando-se como tais as pessoas (...) em nome das quais os mesmos se encontrem registados"*.

**46.** Diversamente da posição expressa pela AT, entendemos que se está perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma em questão e por duas ordens de razões: Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a

norma que a estabelece se amolde ao respetivo conceito legal, vertido no artigo 349.º do C. Civil, sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita, revelada pela utilização da expressão "presumem-se" ou apenas implícita. <sup>vi</sup>

**47.** É, pois, no sentido do conceito legal de presunção e no respeito dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva que o legislador atribui plena eficácia à presunção derivada do registo automóvel acolhendo-a, como tal, na definição da incidência subjetiva deste tributo estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

**48.** Acresce que o DL n.º 54/75, de 12/02, que disciplina o registo de veículos automóveis, não prevendo qualquer norma acerca do carácter constitutivo do registo da propriedade automóvel, estabelece, no n.º 1 do seu artigo 1.º que o registo automóvel visa apenas dar publicidade à situação jurídica dos bens. De acordo com o artigo 7.º do Código do Registo Predial, supletivamente aplicável ao registo automóvel, por remissão do artigo 29.º daquele diploma, 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.*"

**49.** Pronunciando-se sobre esta matéria, o STJ, em acórdão de 19-02-2004, proferido no processo n.º 3B4369, conclui que "*(...) o registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível (presunção "juris tantum") da existência do direito (arts- 1.º, n.º 1, e 7.º, do CRP84 e 350.º, n.º2, do C. Civil) bem como da respectiva titularidade, nos termos dele constantes (...)*".

**50.** Assim, acompanhando-se a reiterada jurisprudência arbitral relativa a situações idênticas, não pode deixar de se entender que a expressão "*considerando-se como tais*" constante da referida norma, configura uma presunção legal, e que esta é ilidível, nos termos gerais, e, em especial, por força do disposto no artigo 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

## Da elisão da presunção

**51.** As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos atos tributários que nelas se baseiem.

**52.** No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento próprio, tendo antes optado pelo presente pedido de decisão arbitral que, assim, constitui meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC em que se suportam as liquidações tributárias cuja anulação constitui o seu objeto, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (artigos 2.º e 4.º do DL 10/2011).

**53.** Para ilidir a presunção derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente oferece, como meio de prova, a faturação emitida com referência à transmissão dos veículos a que respeitam as liquidações questionadas (Docs. 6, 7 e lista anexa).

**54.** Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, considera a Requerida que *“...ainda que assim não se entenda – o que somente por mera hipótese académica se admite – e aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste tribunal arbitral, importará apreciar os documentos juntos pela Requerente e o seu valor probatório com vista a tal ilisão.”*

**55.** No entender da Requerida, *“As faturas juntas pela Requerente não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (ou seja, a aceitação) por parte dos pretendentes.”*

**56.** Em abono desta tese, a Requerida refere o processo n.º 63/2014-T do CAAD em que, embora com voto de vencido, o Tribunal Arbitral considerou serem as faturas *“documentos unilaterais e internos, aos quais a jurisprudência tem reconhecido um muito reduzido valor para provar a existência de um contrato sinalagmático.”*

**57.** No mesmo sentido da insuficiência das faturas para afastar a presunção constante do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, refere, ainda, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 150/2014-T e 220/2014-T.

**58.** Como bem se extrai da posição da Requerida quanto à prova produzida, escorada na fundamentação das citadas decisões jurisprudenciais, seria aquela insuficiente para ilidir a presunção consagrada na norma de incidência tributária, definida com base da propriedade, tal como consta do registo automóvel.

**59.** Não sendo, porém, esse o entendimento do Tribunal, importa avaliar a prova produzida pela Requerente no sentido de se determinar se é esta bastante para ilidir a presunção derivada do registo que, no plano da incidência subjetiva, é acolhida para efeitos do IUC.

**60.** Para tanto, importa ter-se presente que, na situação em análise, se está perante contractos de compra e venda que, relativos a coisas móveis e não estando sujeitos a quaisquer formalismos especiais (C. Civil, artigo 219.º), operam a correspondente transferência de direitos reais (C. Civil, artigo 408.º, n.º 1).

**61.** Tratando-se de contratos que envolvem a transmissão da propriedade de bens móveis mediante o pagamento de um preço, têm aqueles, como efeitos essenciais, entre outros, o de entregar a coisa (C. Civil, artigos 874.º e 879.º). No entanto, estando em causa um contrato de compra e venda que tem por objeto um veículo automóvel, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da corresponde aquisição a favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais superiores.<sup>vii</sup>

**62.** Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transação, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova de tal facto.

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

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

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

**66.** Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente dos bens está obrigada a emitir uma fatura relativamente a cada transmissão de bens qualquer que seja a qualidade do respetivo adquirente (CIVA, artigo 29.º, n.º 1, alínea b)).

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

**68.** É com base nesse documento emitido pelo fornecedor dos bens que o adquirente, quando se trate de um operador económico - como é o caso da generalidade das situações a que se refere o presente processo - irá deduzir o IVA a que tenha direito (CIVA, artigo 19.º, n.º 2) e contabilizar o gasto da operação (CIRC, artigos 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2).

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

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

**71.** Com efeito, a referida presunção abrange não só os livros e registos contabilísticos, mas também os respetivos documentos justificativos, conforme, de resto, constitui entendimento pacífico da própria administração tributária<sup>viii</sup> e da jurisprudência firmada dos tribunais superiores.<sup>ix</sup>

**72.** A presunção de veracidade das faturas comerciais emitidas nos termos legais pode, porém, ser afastada sempre que as operações a que se referem não correspondam à realidade, bastando, para tanto, que a Administração Tributária recolha e demonstre indícios fundados desse facto (LGT, artigo 75.º, n.º 2, alínea a)).<sup>x</sup>

**73.** No presente caso, a Requerida não impugnou, nem suscita qualquer dúvida, quanto às operações tituladas pelas faturas apresentadas pela Requerente.

**74.** Considerada, pois, a relevância atribuída pela legislação tributária às faturas emitidas, nos termos legais, pelas empresas comerciais no âmbito da sua atividade empresarial e a presunção de veracidade das operações por elas tituladas, não pode deixar de considerar-se que as mesmas constituem, só por si e no caso, prova suficiente das transmissões invocadas pela Requerente, acompanhando-se, nesta matéria, a jurisprudência arbitral maioritária.<sup>xi</sup>

**75.** Considerando-se, assim, documentalmente provada a transmissão do direito de propriedade dos veículos em causa, há apenas que determinar a data em que, segundo a respetiva fatura, a mesma se terá verificado, atendendo a que a exigibilidade do imposto, relativamente a veículos terrestres novos, ocorre no primeiro dia do período de tributação, que se inicia na data da matrícula, conforme prevê o artigo 6.º, n.º3, do CIUC, sendo esse o momento em que se define a relação jurídica tributária.

**76.** Com base nos documentos que integram o presente processo verifica-se que, à data da exigibilidade do imposto, os veículos aí identificados já não eram propriedade da Requerente em virtude de, por esta, terem sido transmitidos a terceiros.

**77.** Em face do exposto, conclui-se não haver fundamento legal para os atos de liquidação de IUC e de juros compensatórios relativamente aos veículos e períodos identificados em anexo ao pedido de pronúncia arbitral.

**78.** Nestes termos, considerando-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no artigo 3.º do CIUC - na redação em vigor à data dos factos a que respeitam as liquidações em causa - deverá proceder-se à anulação das liquidações identificadas em lista anexa ao presente pedido de pronúncia, no montante global de € 15 120,21, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos em que se suportam.

### **Do direito a juros indemnizatórios**

**79.** A par da revogação da decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa e anulação das liquidações de imposto e juros compensatórios, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT.

**80.** Estipula o artigo 100.º da LGT que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

**81.** Ora, nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º, 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."*

**82.** Neste particular, para além dos meios administrativos e judiciais referidos nas normas transcritas, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

**83.** O direito a juros indemnizatórios a que aludem as normas da LGT supra referidas pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT, o que manifestamente sucede neste processo arbitral.

**84.** Porém, a anulação das liquidações apenas ocorreu por via da impugnação do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados pela Requerente em 25-08-2017 e 07-02-2018, pelo que lhe é aplicável o disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT: *"3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) - c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária."*

**85.** O facto de a AT ter decidido antes do decurso do prazo de um ano não é, no entender deste Tribunal Arbitral, circunstância inibitória do direito aos juros indemnizatórios reclamados pela Requerente, porquanto nessa sede a AT não reviu os atos tributários, antes obrigando a Requerente a recorrer do indeferimento para este Tribunal.

**86.** Com efeito, constitui há muito jurisprudência pacífica que os juros indemnizatórios são devidos sempre que a AT decida favoravelmente à pretensão do contribuinte, depois de decorrido aquele prazo de um ano a contar do pedido de revisão, como serão igualmente devidos quando decorra mais de um ano após o pedido de revisão por o contribuinte se ver obrigado a recorrer à via judicial para obter decisão favorável à sua pretensão, em virtude

de a AT (dentro ou fora daquele prazo) ter recusado rever o ato.<sup>xii</sup> Tal é o que sucede no caso da Requerente que só depois de recorrer a esta arbitragem vê proceder a sua pretensão.

**87.** Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, mas apenas àqueles que forem devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa entregue em 25-08-2017, que originou o Procedimento de Revisão Oficiosa n.º ...2017..., e relativamente às liquidações abrangidas pela decisão de indeferimento a que o mesmo se refere, até à data da restituição à Requerente os montantes das liquidações ora anuladas.

## **VI - Decisão**

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

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, determinando-se, em consequência, a sua anulação;
  
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente à anulação das liquidações de imposto e de juros compensatórios, no que diz respeito aos períodos de tributação e veículos identificados em lista anexa ao presente pedido de pronúncia arbitral;
  
- c) Julgar procedente o pedido no que concerne ao reconhecimento do direito aos juros indemnizatórios que forem devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa entregue em 25-08-2017, e até à data da restituição à Requerente dos montantes das liquidações agora anuladas.
  
- d) Condenar a Requerida nas custas do presente processo.

**Valor do processo:** € 15 120,21

**Custas:** Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 25 de novembro de 2018,

O árbitro, Álvaro Caneira

<sup>i</sup> Neste sentido, vd. STA, Ac. de 16.11.2011, Proc. 608/11.

<sup>ii</sup> Vd. Sérgio Vasques, "Os Impostos Especiais de Consumo", Almedina, 2000 e Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 118-X, que deu origem à Lei n.º 22-A/2007, de 29/05 (reforma da tributação automóvel).

<sup>iii</sup> Neste sentido, Decisões Arbitrais de 19.7.2013, Proc. 26/1013-T, de 10.9.2013, Proc. 27/2013-T, de 15.10.2013, Proc. 14/2013-T, de 5.12.2013, Proc. 73/2013-T, de 14.2.2014, Proc. 170/2013-T, de 30.4.2014, Proc. 256/2013-T, de 2.5.2014, Proc. 286/2013, de 16.6.2014, Proc. 289/2013-T, de 14.7.2014, Proc. 43/2014-T, de 6.6.2014, Proc. 294/2013-T, de 15.9.2014, Procs. 63/2014-T e 220/2014 e mais recentemente, referidas a situações factuais idênticas às do presente processo, Decisões Arbitrais de 13.9.2017, Proc. 173/2017-T e de 4.10.2017, Proc. 185/2017-T.

<sup>iv</sup> Neste sentido, Decisões Arbitrais de 19.7.2013, Proc. 26/1013-T, de 10.9.2013, Proc. 27/2013-T, de 15.10.2013, Proc. 14/2013-T, de 5.12.2013, Proc. 73/2013-T, de 14.2.2014, Proc. 170/2013-T, de 30.4.2014, Proc. 256/2013-T, de 2.5.2014, Proc. 286/2013, de 16.6.2014, Proc. 289/2013-T, de 14.7.2014, Proc. 43/2014-T, de 6.6.2014, Proc. 294/2013-T, de 15.9.2014, Procs. 63/2014-T e 220/2014 e, mais recentemente, referidas a situações factuais idênticas às do presente processo, Decisões Arbitrais de 13.9.2017, Proc. 173/2017-T e de 4.10.2017, Proc. 185/2017-T.

<sup>v</sup> Vd. artigo 3.º, n.º 1 do Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho.

<sup>vi</sup> Cfr. Jorge de Sousa, CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, pags. 586 e STA, Acs. de 29.2.2012 e de 2.5.2012, Procs. 441/11 e 381/12.

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

<sup>viii</sup> Cfr. Parecer do Centro de Estudos Fiscais, homologado por despacho do Director-Geral dos Impostos, de 2 de Janeiro de 1992, publicado em Ciência e Técnica Fiscal n.º 365.

<sup>ix</sup> Cfr. STA, Ac. de 27.10.2004, Proc. 0810/04, TCAS, Ac. de 4.6.2013, Proc. 6478/13 e TCAN, Ac. de 15.11.2013, Proc. 00201/06.8BEPNF, entre outros.

<sup>x</sup> Cfr. STA, Acs. de 24.4.2002, Proc. 102/02, de 23.10.2002, Proc. 1152/02, de 9.10.2002, Proc. 871/02, de 20.11.2002, Proc. 1428/02, de 14.1.2004, Proc. 1480/03, entre muitos outros.

<sup>xi</sup> Neste sentido, cf. , entre outras, Decisões Arbitrais de 19.7.2013, Proc. 26/2013-T, de 10.9.2013, Proc. 27/2013-T, de 15.10.2013, Proc. 14/2013-T, de 5.12.2013, Proc. 73/2013-T, de 14.2.2014, Proc. 170/2013-T, de 30.4.2014, Proc., 256/2013-T, de 2.5.2014, Proc. 289/2013-T, de 6.6.2014, Proc. 294/2013-T, de 25.6.2014, Proc. 42/2014, de 6.7.2014, Proc. 52/2014-T, de 15.9.2017. Proc. 173/2017-T e de 4.10.2017, Proc 185/2017-T.

<sup>xii</sup> Cfr. STA, Acs. de 12.12.2006, Proc. 0918/06 e de 6.12.2017, Proc. 0926/17, e CAAD, Decisões Arbitrais de 4.12.1027, Proc. 206/2017-T e de 26.3.2018, Proc. 549/2017-T.