

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 42/2014 - T

Tema: IUC – incidência subjetiva

Decisão Arbitral

Decisão Arbitral

CAAD - Arbitragem Tributária

Processo n.º 42/2014 - T

Requerente - A..., LDA

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema - IUC - Liquidação do imposto único de circulação

O árbitro designado - António Correia Valente

I. - RELATÓRIO

A - PARTES

A sociedade A..., LDA, designada por “Requerente”, com sede na Rua ..., Leiria, com o número de pessoa colectiva ..., impugnante no procedimento tributário acima e à margem referenciado, veio, invocando o disposto no artigo 95.º da LGT, no art.º 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e nos artigos 1.º e 2.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), requerer a constituição de tribunal arbitral singular, tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira, a seguir designada por “Requerida” ou “AT”.

B - PEDIDO

1 - O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 22/01/2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na mesma data.

2 - Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 6.º e na alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o Conselho Deontológico designou, em 07/03/2014, como árbitro singular António Manuel Correia Valente, que comunicou a aceitação do encargo.

3 - Em 07-03-2014 foram as Partes notificadas dessa designação, nos termos conjugados do disposto no art.º 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, não tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.

4 - Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 24/03/2014.

5 - No dia 23 de Maio de 2014 realizou-se, com as Partes, a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, da qual foi lavrada acta que se encontra junto aos autos, tendo, por um lado, sido estabelecido um prazo de 5 dias para a Requerente indicar os factos sobre os quais pretende inquirir as testemunhas arroladas e apresentar documentos probatórios da prestação da garantia, o que deveria ser prontamente levado ao conhecimento da Requerida para, querendo, se pronunciar, agendando-se, por outro lado, uma reunião, para o dia 16 de Junho de 2014, destinada à inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente e à produção de alegações orais.

6 - Na reunião realizada no dia 16 de Junho de 2014, da qual foi lavrada acta, que se encontra junto aos autos, foram ouvidas duas das testemunhas, inicialmente, indicadas, dado que a Requerente prescindiu das duas testemunhas restantes, e foram realizadas alegações orais.

7 - A ora Requerente pretende que o presente Tribunal Arbitral:

- a)** - Declare a ilegalidade e conseqüente anulação, quer dos actos de liquidação relativos ao Imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitante ao veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-..., quer dos actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, o que totaliza a quantia de €2.060,19.

- b) - Condene a AT à restituição da quantia paga, como realização de caução nos correspondentes processos de execução fiscal;
- c) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento das custas do presente processo.

C - CAUSA DE PEDIR

8 - A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

9 - Que adquiriu o veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-..., para o exercício da sua actividade, inscrita na venda e comercialização de combustíveis e lubrificantes;

10 - Que, em 28-09-1998, procedeu à venda do veículo em questão, à sociedade B..., SA, venda titulada pela nota de débito nº ... e evidenciada no mapa de mais-valias e menos-valias fiscais do ano de 1998;

11 - Que a sociedade compradora do veículo em causa, apesar de interpelada várias vezes no sentido de efectuar o registo do mesmo a seu favor, não procedeu nesse sentido, tendo o registo da viatura, com a matrícula DP-..., permanecido em nome da agora Requerente;

12 - Que solicitou, num primeiro momento, à Direcção Geral de Viação e, posteriormente, ao Instituto de Mobilidade e dos Transportes Terrestres, IP, a apreensão do veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-..., o que não logrou uma resposta positiva;

13 - Que, em 04-05-2012, voltou a solicitar junto do referido Instituto de Mobilidade e dos Transportes Terrestres, IP a regularização da situação do aludido veículo, tendo, como resposta, sido informada de que foi solicitada à GNR e à PSP a apreensão do veículo;

14 - Que desconhece o paradeiro do veículo, com a matrícula DP-..., desde a altura em que procedeu à sua venda, o que ocorreu em 28-09-1998, data em que o veículo deixou de integrar a sua esfera jurídica;

15 - Que o registo de propriedade automóvel não tem carácter constitutivo, tendo apenas por finalidade dar publicidade à situação jurídica do veículo;

16 - Que a transmissão da propriedade automóvel pode efectuar-se por mero efeito do contrato, consumando-se com a *traditio*, ou seja, com a entrega do veículo, não estando o referido contrato de compra e venda sujeito a qualquer formalidade específica;

17 - Que os meios de prova apresentados, relativamente à venda do veículo em questão, constituídos por cópias dos respectivos registos contabilísticos e documentos de suporte, gozam da presunção de veracidade que lhes é conferida, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 75.º da LGT;

18 - Que não possui legitimidade passiva para figurar como sujeito passivo dos actos tributários correspondentes ao pagamento do IUC, relativamente ao veículo de matrícula DP-....

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

19 - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou, em 28/04/2014, Resposta e procedeu à junção de cópia do Processo Administrativo Tributário para efeitos do previsto, respectivamente, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

20 - Na referida Resposta, a AT entende que os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, pronunciando-se pela improcedência do requerido e pela manutenção dos actos de liquidação questionados, defendendo, em suma, o seguinte:

21 - A interpretação que a Requerente faz do disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC é, inequivocamente, *contra legem*, na medida em que não atende ao “*elemento sistemático de interpretação*”, viola a “*unidade do regime consagrado em todo o CIUC*” e “*ignora ainda a “ratio” do regime*” consagrado no referido artigo.

22 - Sobre o *elemento sistemático de interpretação*, considera que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio legal. (Cfr. n.º 37.º da Resposta)

23 - Sobre a ignorância da “*ratio*” do regime, a AT considera que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente, no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o proprietário

efectivo é manifestamente errada, na medida em que o pretendido pelo legislador tributário foi criar um IUC assente na tributação do proprietário do veículo, tal como constante do registo automóvel.

24 - O legislador tributário ao estabelecer no art.º 3.º, nº 1 do CIUC quem são os sujeitos passivos do IUC quis estabelecer expressa e intencionalmente que estes fossem os proprietários, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais se encontrem registados os veículos. (Cfr. nºs 24.º e 59.º da Resposta)

25 - O legislador não usou a expressão “presume-se” como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”. (Cfr. nº 25.º da Resposta)

26 - O novo regime de tributação do IUC veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando a ser sujeitos passivos do imposto os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. (Cfr. nº 66.º da Resposta)

27 - Neste sentido, refere ser este o “*entendimento já adoptado pela Jurisprudência dos nossos tribunais*”, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo nº .../13.OBEPNF.

28 - A interpretação veiculada pela Requerente é, ainda, para além do que já foi referido, desconforme com a Constituição, designadamente porque entre outros, viola o princípio da eficiência do sistema tributário, que tem dignidade constitucional.

29 - Acrescenta, ainda, que a Requerente não logrou produzir prova documental que seja susceptível de fundamentar a pretensa transmissão da propriedade do veículo em causa, de matrícula DP-..., o que também não ocorreu em sede do prévio procedimento administrativo.

30 - A Requerida, face a toda a argumentação que aduziu, considera ser evidente a conformidade legal dos actos objecto do presente pedido arbitral, falecendo, consequentemente, as pretensões formuladas pela Requerente.

E - RESTITUIÇÃO DA QUANTIA PAGA PARA EFEITOS DE CAUÇÃO NO QUADRO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL

31 - A Requerente, conforme documentos comprovativos, junto aos autos, procedeu, junto do Serviço de Finanças de Leiria - ..., à prestação de garantia, na modalidade de caução, no âmbito dos três processos de execução fiscal que lhe foram movidos, em consequência do não pagamento do IUC relativo aos actos de liquidação, relativos ao veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-..., e respeitantes aos anos de 2009, 2010 e 2011, requerendo no seu pedido de pronúncia arbitral a restituição da quantia paga a esse título.

32 - A referida quantia, cuja restituição se solicita no mencionado pedido, mostra-se indissociável dos referidos processos de execução fiscal, e está com eles tão intimamente conexas, que suscita a questão de saber se o tribunal tem competência para a sua apreciação.

33 - Trata-se, com efeito, de uma questão que, tendo em conta o disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aqui aplicável por força do artigo 29º, nº1, alínea c), do RJAT, deverá ser conhecida em primeiro lugar, uma vez que, face ao disposto na aludida norma do CPTA, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

34 - Embora o artigo 2.º do RJAT apenas atribua explicitamente aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para declarar a ilegalidade de actos, vem-se entendendo que o objecto dos processos arbitrais é idêntico ao que tem o processo de impugnação judicial.

35 - O processo de impugnação judicial é essencialmente um meio contencioso de mera anulação, como decorre dos artigos 99.º e 124.º do CPPT, visando o mesmo eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais.

36 - A propósito da eliminação dos referidos efeitos, cabe notar que, nos termos do disposto na alínea b) do nº 1 do art.º 24.º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta - nos exactos termos da procedência da decisão

arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários - “Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.” *(sublinhado nosso)*

37 - Trata-se de comandos legais que se encontram em total sintonia com o disposto no art.º 100.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, no qual se estabelece 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.” *(sublinhado nosso)*

38 - No caso dos autos, porém, a restituição que a Requerente pretende não se enquadra na eliminação dos efeitos directamente produzidos pelos actos impugnados, pois não se trata de uma quantia que a Requerente tenha pago por força dos actos de liquidação impugnados. Na verdade, as quantias pagas pela Requerente, a título de caução, foram pagas no quadro da instauração de três processos de execução fiscal.

39 - Assim, não se tratando da restituição de quantias pagas em cumprimento do decidido nos actos impugnados, o que a Requerente pretende é uma decisão declarativa de um direito à restituição de quantias, cujo pagamento não se enquadra no âmbito da eliminação dos efeitos directamente produzidos pelos actos que são objecto do presente processo.

40 - Nestas circunstâncias, declara-se a incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de restituição das quantias em causa, que não foram pagas em cumprimento de actos ilegais.

F - QUESTÕES DECIDENDAS

41 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

42 - Face ao exposto, relativamente às posições das Partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:

- a) Se, a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.

- b) Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, particularmente para efeitos da incidência subjectiva deste imposto.
- c) Se, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, o veículo já tiver sido anteriormente alienado, embora o direito de propriedade deste continue registado em nome do seu anterior proprietário, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, sujeito passivo do IUC é o anterior proprietário ou o novo proprietário.

G - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- 43** - 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 de Janeiro.
- 44** - 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 de Março).
- 45** - O processo não enferma de vícios que o invalidem.
- 46** - Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junto aos autos, os depoimentos das testemunhas e as alegações produzidas, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa nos seguintes termos.

II - FUNDAMENTAÇÃO

H - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

- 47** - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
- 48** - A Requerente é uma sociedade por quotas, que tem como actividade a venda e comercialização de combustíveis e lubrificantes;

49 - A fim de satisfazer as suas actividades, e face aos elementos constantes no “*Histórico do Veículo*” adquiriu, em 21-09-1994, um veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-...;

50 - A Requerente procedeu à venda do referido veículo no ano de 1998, mais precisamente em 28-09-1998, data em que vendeu o veículo, de matrícula DP-..., à sociedade B..., SA;

51 - A Requerente, em 04-05-2012, solicitou, pela segunda vez, junto do referido Instituto de Mobilidade e dos Transportes Terrestres, IP, a apreensão do veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-..., tendo, como resposta, sido informada de que foi solicitada à GNR e à PSP a apreensão do veículo;

52 - A Requerente, previamente às liquidações oficiosas do IUC, referente ao veículo, com matrícula DP-... e respeitante aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, foi notificada para exercer o direito de audição prévia;

53 - Em 24-09-2013, exerceu o direito de audição prévia, dando não só a conhecer à AT que, em 28-09-1998, vendera o veículo, de matrícula DP-..., à sociedade B..., SA, mas carreando também diversos elementos de informação e argumentos de pendur jurídico, essencialmente coincidentes com os constantes das PI, no sentido de considerar não possuir legitimidade passiva para figurar como sujeito passivo do acto tributário correspondente ao pagamento do Imposto Automóvel da viatura com a matrícula DP-..., correspondente aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012;

54 - A Requerente, em 25-09-2013, através do ofício nº 0851/4ª, foi notificada pela AT, não só da não aceitação dos argumentos por ela aduzidos em sede de audição prévia, mas também de que a Requerida iria proceder à emissão das liquidações oficiosas. (Cfr. documentos integrantes do PA)

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

55 - Os factos dados como provados estão baseados, quer nos documentos mencionados, relativamente a cada um deles, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada, quer nos depoimentos das testemunhas inquiridas.

FACTOS NÃO PROVADOS

56 - Não existem factos dados como não provados, dado que todos os factos tidos como relevantes para a apreciação do pedido foram provados.

I - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

57 - A matéria de facto está fixada, importando agora proceder à sua subsunção jurídica e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decididas enunciadas no n.º 32.

58 - A questão central e de fundo, em causa nos presentes autos, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT traduz-se em saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece ou não uma presunção ilidível.

59 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente, aquela norma consagra uma presunção legal ilidível, enquanto para a Requerida a interpretação que a Requerente faz do disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC é inequivocamente, *contra legem*, na medida em que não atende ao “*elemento sistemático de interpretação*”, viola a “*unidade do regime consagrado em todo o CIUC*” e “*ignora ainda a “ratio” do regime*” consagrado no referido artigo, traduzindo também uma desconformidade com a Constituição, designadamente porque entre outros, viola o princípio da eficiência do sistema tributário. (Cfr. n.º 81.º da Resposta).

J - INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJECTIVA CONSTANTE DO N.º 1 DO ARTIGO 3.º DO CIUC

60 - Importará notar, antes de mais, ser pacífico o entendimento, na doutrina, de que na interpretação das leis fiscais valem plenamente os princípios gerais de interpretação. Trata-se de um entendimento que tem, aliás, acolhimento no artigo 11.º da Lei Geral Tributária.

61 - É comumente aceite que, tendo em vista a apreensão do sentido da lei, a interpretação socorre-se de diversos meios, importando, em primeiro lugar, reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, o que significa, procurar, desde logo, o seu sentido literal. O referido sentido, como também é pacífico, corresponde ao grau mais baixo da actividade interpretativa, importando, por isso, valorá-lo e aferi-lo à luz de outros critérios, intervindo, a esse propósito, os designados elementos de *natureza lógica*, sejam de *sentido racional* (ou teleológico), de *carácter sistemático* ou de *ordem histórica*.

62 - A propósito da interpretação da lei fiscal, cabe lembrar, como, aliás, a jurisprudência vem assinalando, nomeadamente nos Acórdãos do STA de 05/09/2012 e de 06/02/2013, processos n.ºs 0314/12 e 01000/12, respectivamente, disponíveis em: www.dgsi.pt, a importância do disposto no artigo 9.º do Código Civil (CC), enquanto preceito fundamental da hermenêutica jurídica, que, neste quadro, não pode deixar de considerar-se.

63 - A actividade interpretativa é, pois, incontornável na resolução das dúvidas suscitadas pela aplicação das normas jurídicas em causa.

64 - No entender de FRANCESCO FERRARA, *in Interpretação e Aplicação das Leis*, tradução de MANUEL DE ANDRADE, (2ª ed.), Arménio Amado, Editor, Sucessor - Coimbra, 1963, p. 131, a referida actividade interpretativa “[...] é única [e] complexa, de natureza lógica e prática, pois consiste em induzir de certas circunstâncias a vontade legislativa”, acrescentando, *ibidem*, p.130, que “*Mirando à aplicação prática do direito, a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica*”.

65 - A finalidade da interpretação, diz-nos também o referido autor, *ibidem*, pp. 134/135, é “[...] determinar o sentido objectivo da lei [...]”. A lei, sendo a expressão da vontade do Estado, é uma “[...] vontade que persiste de modo autónomo, destacada do complexo dos pensamentos e das tendências que animaram as pessoas que contribuíram para a sua emanação”. Daí que a actividade do interprete deva ser a de “[...] buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris”.

66 - Para MANUEL DE ANDRADE, citando FERRARA, *in Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, p. 16 (2ª ed.), Arménio Amado, Editor, Sucessor - Coimbra, 1963,

“A interpretação procura a *voluntas legis*, não a *voluntas legislatoris* [...], e procura a vontade actual da lei, não a sua vontade no momento da aplicação: não se trata, pois, de uma vontade do passado, mas de uma vontade sempre presente enquanto a lei não cessa de vigorar. É dizer que a lei, uma vez formada, se destaca do legislador, ganhando consistência autónoma; e, mais do que isso, torna-se entidade viva, que não apenas corpo inanimado [...].”

67 - Assim, mais do que apelar recorrentemente, como faz a AT, à *inequívoca e intencional vontade do legislador tributário* no sentido de que o mesmo quis que os sujeitos passivos do IUC fossem os proprietários dos veículos tal como constam do registo, importará encontrar *a vontade que na lei aparece objectivamente querida*.

DO ELEMENTO LITERAL

68 - É neste enquadramento que importará encontrar resposta para as questões decididas, particularmente para a que visa saber se o artigo 3.º, nº 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção, começando, desde logo, pelo *elemento literal*.

69 - Sendo o elemento literal o primeiro que importa utilizar, em busca do pensamento legislativo, é, necessariamente, por aí que se deverá começar, procurando alcançar o sentido da expressão *considerando-se como tais as pessoas* inscritas no referido artigo 3.º, nº 1 do CIUC.

70 - Dispõe o nº 1 do referido artigo 3.º do CIUC que “São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.” (sublinhado nosso)

71 - A formulação usada no referido artigo, importará notá-lo, antes de mais, socorre-se da expressão “*considerando-se*” o que suscita a questão de saber se, a tal expressão, pode ser atribuído um sentido presuntivo, equiparando-se, assim, à expressão “*presumindo-se*”.

Trata-se de expressões frequentemente utilizadas com sentidos equivalentes, como é patente em diversas situações do ordenamento jurídico português.

72 - Na verdade, são imensas as normas que consagram presunções, conjugando, para o efeito, aliás, o verbo considerar de diversas formas. Não é, pois, difícil identificar situações, em diversas áreas do direito, em que se utiliza a expressão “*considerando-se*” ou “*considera-se*” com sentido equivalente à expressão “*presumindo-se*” ou “*presume-se*”, expressões a que, seja ao nível das presunções inilidíveis, seja no quadro das presunções ilidíveis, é conferido, imensas vezes, um significado equivalente.

73 - Não se afigurando pertinente voltar a referenciar exemplos reveladores dessas situações, dado que tais exemplos estão abundantemente enunciados nalgumas das decisões dos tribunais arbitrais tributários, de que são exemplo as proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013 - T, 27/2013 - T e 73/2013 - T, damos aqui os mesmos por inteiramente reproduzidos.

74 - Nestas circunstâncias, sendo as mencionadas expressões recorrentemente usadas com um propósito e significado equivalentes, pode concluir-se não ser apenas o uso do verbo “*presumir*” que nos coloca perante uma presunção, mas também o uso de outros termos podem servir de base a presunções, como, designadamente, ocorre com a expressão “*considerando-se*”, o que, em nosso entender, será justamente o que se verifica no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC.

Trata-se, assim, de um entendimento que, não se afigurando corresponder a uma interpretação *contra legem*, como considera a ATA, se revela em sintonia com o disposto no n.º 2 do art.º 9.º do CC, na medida em que assegura, ao pensamento legislativo, o mínimo de correspondência verbal aí exigido.

75 - Na perspectiva literal, face ao que se deixa exposto, dúvidas não há de que a interpretação que considera estabelecida uma presunção ilidível no n.º 1 do art.º 3.º tem total respaldo na formulação aí consagrada, face à mencionada equivalência entre a expressão “*considerando-se como tais*” e a expressão “*presumindo-se como tais*”.

O elemento linguístico, como atrás se referiu, sendo o primeiro que deve ser utilizado em busca do pensamento legislativo, deve, porém, a fim de se encontrar o verdadeiro sentido

da norma, ser submetido ao controlo dos demais elementos de interpretação de natureza lógica. (sejam tais elementos de sentido racional (ou teleológico), de carácter sistemático ou de ordem histórica).

76 - Com efeito, como se retira da obra de MANUEL DE ANDRADE, atrás citada, p. 28, “[...] *a análise puramente linguística dum texto legal é apenas o começo [...], o primeiro grau [...]* ou o *primeiro acto da interpretação. Por outras palavras, só nos fornece o provável pensamento e vontade legislativa [...]* ou, melhor, *a delimitação gramatical da possível consistência da lei [...], o quadro dentro do qual reside o seu verdadeiro conteúdo*”.

77 - Assim sendo, vejamos, então o elemento racional (ou teleológico).

DO ELEMENTO HISTÓRICO E RACIONAL (OU TELEOLÓGICO)

78 - Atendendo aos elementos de interpretação de pendor histórico, cabe, desde logo, lembrar o que, expressamente, vem exarado na exposição de motivos da Proposta de Lei N.º 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei nº 22-A/2007 de 29/06, quando aí se refere que 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 e visa “*formar um todo coerente*” que, embora destinado à angariação de receita pública, pretende que a mesma seja angariada na “*medida dos custos ambientais que cada indivíduo provoca à comunidade*”, acrescentando-se, a propósito do imposto em causa e dos diferentes tipos e categorias de veículos, 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”.

79 - Neste quadro, parece claro que a lógica e racionalidade do *novo sistema de tributação automóvel* só poderá conviver com um sujeito passivo do imposto, no pressuposto de ser esse, e não outro, o real e efectivo sujeito causador dos *danos viários e ambientais*, tal como decorre do princípio da equivalência, inscrito do art.º 1.º do CIUC.

80 - O referido *princípio da equivalência*, que informa o actual Imposto Único de Circulação, tem, ao menos na parte em que especificamente respeita ao ambiente, subjacente o *princípio do poluidor - pagador*, e concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar. O referido princípio que, de algum modo, tem assento constitucional, na medida em que representa um corolário do disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 66.º da nossa Constituição, tem também consagração no plano do direito comunitário, seja ao nível do direito originário, o que se verifica desde 07 de Fevereiro de 1992, altura em que foi assinado, em Maastrich, o Tratado da União Europeia, em cujo art.º 130.º-R, n.º 2, o aludido princípio passou a constar como suporte da política Comunitária no domínio ambiental, seja ao nível do direito derivado.

81 - O que se visa alcançar por via do referido princípio é internalizar as externalidades ambientais negativas, o que, afinal, no caso dos autos, mais não significa do que fazer com que os prejuízos que advêm para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus “*proprietários - económico - utilizadores*”, como custos que só eles deverão suportar.

82 - Regressando ao mencionado *princípio da equivalência*, dir-se-á que o mesmo tem, na economia do CIUC, um papel absolutamente estruturante, nele se alicerçando o edifício normativo do Código em questão. O referido princípio não pode, pois, deixar de constituir um fim que se quer legalmente prosseguir, corporizando, nessa medida, uma luz de intensidade assinalável que tem de iluminar o caminho do intérprete.

83 - Relativamente ao referido princípio, cabe notar o que nos diz Sérgio Vasques, quando, *in Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001, p. 122, a propósito da *concretização técnica* desse princípio considera que “*Em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve corresponder ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública; ou ao custo que o contribuinte imputa à colectividade pela sua própria actividade*”.

84 - Abordando especificamente o IUC, acrescenta o mencionado autor, *op. cit.*, que “*Assim, um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental*

paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também”, acrescentando que a concretização do dito princípio “[...] dita outras exigências ainda no tocante à incidência subjectiva do imposto [...]”.

85 - Face ao que vem de referir-se, resulta claro que a tributação dos reais e efectivos poluidores corresponde a um importante fim visado pela lei, no caso pelo CIUC, fim que, no dizer de Francesco Ferrara, *in* Interpretação e Aplicação das Leis, 2ª Edição, Arménio Amado, Editor, Sucessor, Coimbra, 1963, p. 130, *deve estar sempre diante dos olhos do jurista*, dado que, como o mencionado autor aí refere, “[...] a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica”.

86 - Assim, deve notar-se que, seja face aos referidos elementos históricos, seja à luz dos elementos de carácter racional ou teleológico de interpretação que se deixam referenciados, impõe-se, igualmente, concluir que o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC só poderá consagrar uma presunção ilidível.

87 - Caberá ainda considerar o elemento sistemático de interpretação.

DO ELEMENTO SISTEMÁTICO

88 - Sobre o elemento sistemático diz-nos BAPTISTA MACHADO, *in* Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 183, que “*este elemento compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda o lugar sistemático que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico*”.

89 - É sabido que um princípio jurídico, no caso o *princípio da equivalência*, não existe isoladamente, antes está ligado por um *nexo íntimo* com outros princípios que integram, ao nível mais global, o respectivo ordenamento jurídico, no caso, com os demais princípios corporizados no sistema do IUC. Nesse sentido, cada artigo de um dado diploma legal, no

caso do CIUC, só será compreensível se o situarmos perante os demais artigos que o seguem ou antecedem.

90 - No que à sistematização do CIUC diz respeito, as preocupações de ordem ambiental foram determinantes para que o mencionado *princípio da equivalência* fosse, desde logo, inscrito no 1.º artigo do Código, o que, necessariamente conduz a que os artigos subsequentes, na medida em que têm assentamento em tal princípio, sejam por ele influenciados. Foi o que ocorreu, designadamente, com a base tributável, que passou a ser constituída por diversos elementos, particularmente pelos respeitantes aos níveis de poluição, e com as taxas do imposto, estabelecidas nos artigos 9.º a 15.º, que foram influenciadas pela componente ambiental, e, naturalmente, também com a própria incidência subjectiva, prevista no artigo 3.º do CIUC, que não poderá furtar-se à influência referida.

91 - Os veículos da categoria C, na qual se inscreve, aliás, o veículo em causa no presente processo, foram também influenciados pelo referido *princípio da equivalência*. A este propósito, cabe lembrar o entendimento de BRIGAS AFONSO e MANUEL FERNANDES, *in Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação*, Coimbra Ed., 2009, p. 205, quando, em anotações ao artigo 11.º do CIUC, relativo às taxas aplicáveis aos veículos da categoria C, referem que se “*Regista [...] ainda, como positivo, o facto de se manter uma discriminação fiscal positiva para os veículos menos poluentes, entendidos estes como os que foram matriculados em data mais recente, na senda do que acontecia nos últimos anos de vigência do ICi. Este facto demonstra que é possível uma abordagem inovadora, em termos ambientais, da fiscalidade automóvel, mesmo quando estão em causa veículos de mercadorias*”.

92 - O elemento sistemático de interpretação e a interacção entre os diversos artigos e princípios que integram o sistema inscrito do CIUC, apelam também ao entendimento de que o estabelecido no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC não pode deixar de consubstanciar uma presunção.

93 - Dispõe o n.º 1 do art.º 9.º do CC que a procura do pensamento legislativo deverá ter “[...] *sobretudo em conta [...] a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”, circunstâncias e

condições essas, que, hoje mais do que nunca, são de sensibilidade pelo ambiente e de respeito pelas questões com ele relacionadas.

Neste contexto, as considerações formuladas sobre os mencionados elementos de interpretação, sejam de carácter literal ou de pendor histórico, sejam de natureza racional ou sistemática, apontam no sentido de que o artigo 3.º do CIUC, estabelece uma presunção, ou seja, a *ratio legis* dessa norma, enquanto razão ou fim que razoavelmente lhe deve ser atribuído, não pode deixar de perspectivar a expressão “*considerando-se como tais*”, utilizada no referido artigo, como reveladora do estabelecimento de uma presunção, o que significa que os sujeitos passivos do IUC sendo, *em princípio*, os proprietários dos veículos, considerando-se, como tais, as pessoas em nome dos quais os mesmos se encontrem registados, poderão, a final, ser outros.

Dir-se-á, aliás, que o estabelecimento de uma presunção na mencionada norma corresponderá à interpretação que mais compaginável se afigura, quer com o *princípio da equivalência*, atrás mencionado, quer com os *princípios*, que à frente serão referenciados, *da verdade material e da proporcionalidade*.

94 - Aqui chegados, cabe lembrar o disposto no art.º 73.º da LGT, quando estabelece que “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”, (sublinhado nosso), o que significa que a presunção legal, que se afigura estar estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, será necessariamente ilidível.

95 - Neste quadro, os sujeitos passivos do imposto são, presumivelmente, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, ou seja, os referidos sujeitos passivos são, *em princípio*, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados. Serão, pois, essas pessoas, identificadas nessas condições, a quem, *desde logo e em princípio*, a AT, antes da liquidação ser concretizada, se tem, necessariamente, de dirigir, comunicando-lhes o projecto de decisão correspondente.

96 - Todavia, assim será apenas *em princípio*, dado que no quadro da audição prévia, de carácter obrigatório, face ao disposto na alínea a) do n.º 1, do art.º 60.º da LGT, a relação tributária poderá ser reconfigurada, validando-se o sujeito passivo inicialmente identificado, ou redireccionando-se o procedimento no sentido daquele que vier a ser indicado pelo titular do direito de audição, como sendo o proprietário do veículo em causa.

97 - O direito que o contribuinte tem de ser ouvido, o qual se opera mediante a audição prévia, deve corresponder e traduzir-se na possibilidade concedida aos particulares de terem uma participação útil no procedimento, não devendo transformar-se numa prática inconsequente e rotineira, como bem assinalam José Manuel Santos Botelho, Américo Pires Esteves e José Cândido de Pinho, *in* Código do Procedimento Administrativo, Anotado e Comentado, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, anotação nº 8 ao art.º 100.º.

98 - A propósito do direito de audição prévia, cabe lembrar o entendimento da jurisprudência sobre a matéria, nomeadamente o Acórdão do STA, de 24-10-2012, Proc. 0548/12, do qual se retira que sob pena do referido direito, se transformar num ritual inócuo, os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte não podem ser perspectivados com sobranceira indiferença, exigindo-se a sua análise pela administração, por forma a tornar visível que a decisão do procedimento resulta de uma transparente ponderação dos elementos de facto e de direito submetidos à sua apreciação.

99 - A audição prévia, que, naturalmente, há - de concretizar-se em momento imediatamente anterior ao procedimento de liquidação, corresponde à sede e ocasião próprias para, com certeza e segurança, se identificar o sujeito passivo do IUC.

O referido procedimento de liquidação, como vem assinalado por Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ª Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, anotação nº 5 ao art.º 36º, serve unicamente para tornar certa a obrigação tributária e, conseqüentemente, exigível. Neste sentido, acrescentam os referidos autores, na anotação nº 6 ao mesmo artigo, que “*A liquidação, como qualquer acto tributário, sendo um acto definidor da posição da Administração tributária perante os particulares, não constitui a obrigação. Torna-a certa e exigível [...]*”.

100 - A audição prévia é, de resto, a sede própria, para se procurar a verdade material dos elementos essenciais à liquidação do imposto, entre os quais estará o conhecimento dos verdadeiros sujeitos passivos do imposto, enquanto elementos primeiros da relação jurídico- fiscal. A este propósito, cabe referir o que nos dizem os atrás mencionados autores, *op. cit.*, na anotação nº 5 ao art.º 55.º, quando aí referem que, no domínio do procedimento tributário, a administração tributária, particularmente à luz dos princípios da justiça e da imparcialidade, deve nortear-se 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”. (sublinhado nosso)

101 - Relativamente à verdade material que se visa conhecer - a qual, tivesse tido, no presente caso, o devido atendimento, teria conduzido a que o sujeito passivo do IUC fosse o adquirente do veículo, enquanto seu real e efectivo proprietário, e não o vendedor, enquanto proprietário virtual dos veículos em questão - cabe ainda lembrar o princípio do inquisitório, que fixado no art.º 58.º da LGT, estatui no sentido de 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*”. (sublinhado nosso)

102 - A propósito deste princípio, cabe, de novo, aludir aos ensinamentos de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ª Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 488/489, quando, em anotações ao citado art.º 58.º, referem 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 afectará 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 [...]*”.

O princípio do inquisitório, acrescentam os referidos autores, *op. cit.*, “[...] *tem a ver com os poderes (-deveres) de a Administração proceder às investigações necessárias ao conhecimento dos factos essenciais ou determinantes para a decisão [...]*”.

103 - Não se diga, como faz a AT, que o estabelecimento de uma presunção no art.º 3.º do CIUC e as consequências daí resultantes ofenderiam o *princípio da eficiência do sistema tributário*, na medida em que conduziriam, nomeadamente, ao “*entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à Requerida*”. (Cfr. nº 81.º da Resposta)

A eficiência da Administração em geral, ou da AT em particular, em sentido corrente, corresponderá à capacidade/metodologia de trabalho orientada para a optimização do

trabalho executado ou dos serviços prestados, o que significará produzir o máximo, em quantidade e qualidade, com o mínimo de custos, nada tendo a ver com a observância de princípios legalmente consagrados e com o respeito pelos direitos dos cidadãos, seja na qualidade de contribuintes ou não.

Em sentido técnico, dir-se-á que o *princípio da eficiência do sistema tributário*, é, comumente tido, no domínio do procedimento tributário, como corolário do princípio da proporcionalidade, o qual como é sabido, impõe uma adequada proporção entre as finalidades legais e os meios escolhidos para alcançar esses fins, ou, como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 488, nas anotações ao artigo 55.º da LGT, trata-se de um princípio que obriga “[...] *a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir*”.

Neste quadro, o referido *princípio da eficiência do sistema tributário* significará a capacidade de alcançar os objetivos legalmente fixados em razão dos meios disponíveis, ou melhor, com o mínimo de meios, o que nada terá também a ver com o respeito pelos direitos dos cidadãos, nem com a necessidade de observância dos princípios a que a administração tributária deve subordinar a sua actividade, designadamente o do *inquisitório* e o da *descoberta da verdade material*, não podendo, obviamente, a aplicação do mencionado *princípio da eficiência* ser feita com prejuízo dos direitos dos cidadãos.

L - DA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DO VEÍCULO E DO VALOR DO REGISTO

104 - Antes de mais, deve acrescentar-se, face ao que adiante, explicitamente, se dirá sobre o valor do registo, que os adquirentes dos veículos tornam-se proprietários desses mesmos veículos por via da celebração dos correspondentes contratos de compra e venda, *com registo ou sem ele*.

105 - São três os artigos do Código Civil que importa ter em conta, a propósito da aquisição da propriedade de um veículo automóvel. São eles, desde logo, o art.º 874.º, que estabelece a noção de contrato de compra e venda, como sendo “[...] *o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço*”; o art.º

879.º, em cuja alínea a) se estatui, como efeitos essenciais do contrato de compra e venda, “*a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito*” e o art.º 408.º, que tem por epígrafe os contratos com eficácia real, e estabelece no seu n.º 1, que “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. (sublinhado nosso)

Estamos, com efeito, no domínio dos contratos com eficácia real, o que significa que a sua celebração provoca a transmissão de direitos reais, no caso, veículos automóveis, determinada por mero efeito do contrato, como decorre expressamente da norma anteriormente mencionada.

106 - A propósito dos referidos contratos com eficácia real, cabe notar os ensinamentos de Pires de Lima e Antunes Varela, quando, em anotações ao art.º 408.º do CC, nos dizem que “*Destes contratos ditos reais (quoad effectum), por terem como efeito imediato a constituição, modificação ou extinção dum direito real (e não apenas as obrigações tendentes a esse resultado) distinguem-se os chamados contratos reais (quoad constitutionem), que exigem a entrega da coisa como elemento da sua formação (cfr. arts. 1129.º, 1142.º e 1185.º)*”.

Estamos, assim, perante contratos em que a propriedade da coisa vendida se transfere, sem mais, do vendedor para o comprador, tendo, como causa, o próprio contrato.

107 - Também da jurisprudência, designadamente do Acórdão do STJ n.º 03B4369 de 19/02/2004, disponível em: www.dgsi.pt, se retira que, face ao disposto no art.º 408.º, n.º 1, do C. Civil, “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. É o caso do contrato de compra e venda de veículo automóvel (art.ºs 874.º e 879.º al. a) do C. Civil), o qual não depende de qualquer formalidade especial, sendo válido mesmo quando celebrado por forma verbal - conf. Ac do STJ de 3-3-98, in CJSTJ, 1998, ano VI, Tomo I, pág. 117”. (sublinhado nosso)

108 - Tendo o contrato de compra e venda, face ao que se deixa referido, natureza real, com as mencionadas consequências, há que considerar, também, o valor jurídico do registo automóvel objecto desse contrato, na medida em que a transação do referido bem está sujeita a registo público.

109 - Estabelece, com efeito, o n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, relativo ao registo de veículos automóveis, (diversas vezes alterado, a última das quais por via da Lei n.º 39/2008, de 11/08), 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*”. (sublinhado nosso)

110 - Ficando claro, face à referida norma, qual a finalidade do registo, não há, porém, clareza, no âmbito do referido Decreto-lei, sobre o valor jurídico desse registo, importando considerar o artigo 29.º do mencionado diploma legal, relativo ao registo de propriedade automóvel, quando aí se dispõe que “*São aplicáveis, com as necessárias adaptações, ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial, [...]*”. (sublinhado nosso)

111 - Neste quadro, para que possamos alcançar o procurado conhecimento sobre o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, importa ter em conta o que se estabelece no Código do Registo Predial, o qual, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, e alterado pela última vez, por via do Decreto-Lei n.º 125/2013, de 30 de Agosto, dispõe no seu artigo 7.º 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*”. (sublinhado nosso)

112 - A conjugação do disposto nos artigos retromencionados, particularmente o estabelecido no n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e no art.º 7.º do Código do Registo Predial, permite considerar, por um lado, que a função fundamental do registo é a de *dar publicidade à situação jurídica dos veículos*, permitindo, por outro, presumir que o *direito existe* e que tal *direito pertence ao titular*, em prol de quem o mesmo está registado, *nos precisos termos em que está definido no registo*.

113 - Assim, o registo definitivo mais não constitui do que a *presunção* de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, mas *presunção ilidível*, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência vem assinalando, podendo, a este propósito, ver-se, entre outros, os Acórdãos do STJ n.ºs 03B4369 e 07B4528, respectivamente, de 19/02/2004 e 29/01/2008, disponíveis em: www.dgsi.pt.

114 - A função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso, dos veículos e, por outro lado, permitir-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, daí que o registo *não constitua condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador*.

115 - Assim, se os compradores dos veículos, enquanto seus “*novos*” proprietários, não promoverem, desde logo, o adequado registo do seu direito, *presume-se*, para efeitos do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC e nos termos do disposto no art.º 7.º do Código do Registo Predial, que o veículo continua a ser propriedade da pessoa que o vendeu e que no registo se mantém seu proprietário, sendo, porém, certo que tal *presunção é ilidível*, seja por força do estabelecido no n.º 2 do art.º 350.º do CC, seja à luz do disposto no art.º 73.º da LGT. Daí que, a partir do momento em que se afaste a referida presunção, mediante prova da respectiva venda, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC o vendedor do veículo, que, no registo, continua a constar como seu proprietário.

M - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

116 - Não sendo legalmente exigível a forma escrita para o contrato de compra e venda dos veículos automóveis, a prova da venda correspondente poderá fazer-se por qualquer meio, nomeadamente por via *testemunhal* ou *documental*, nesta se incluindo as *facturas/recibo* relativas às vendas dos veículos.

117 - Como meio de prova de que, em 28-09-1998, procedeu à venda do veículo com a matrícula DP-..., à sociedade B..., SA, a Requerente juntou a *Nota de Débito* n.º ... e um *Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias* fiscais, relativo ao exercício do ano de 1998.

118 - Os referidos documentos não são, à luz das normas actualmente em vigor, reconhecidos para suportar a transmissão de bens. Com efeito, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º, do n.º 5 do art.º 36.º e do n.º 2 do art.º 40.º, todos do CIVA, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, resulta claro que apenas a

factura, a factura-recibo e a factura simplificada corporizam documentos reconhecidos para efeitos da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

119 - Aquando da data da emissão - 28-09-1998 - da *Nota de Débito*, junto aos autos, podia, porém, ser emitida uma factura ou *documento equivalente*, no quadro das transmissões de bens não correntes, ou das prestações de serviços, desde que observados os requisitos legalmente previstos, os quais, para além da *data e numeração*, deveriam, fundamentalmente, corporizar-se nos seguintes elementos: *nomes dos fornecedores e dos adquirentes dos bens; quantidade e denominação usual dos bens; preço e outros elementos incluídos no valor tributável*, bem como as *taxas do IVA aplicáveis e o montante do imposto devido*.

120 - No caso dos autos, verifica-se que a *Nota de Débito* apresentada, revela a inscrição dos mencionados elementos, importando, ainda, notar que o *Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias*, enquanto documento contabilístico-fiscal complementar da *Nota de Débito*, ao inscrever, na parte do imobilizado da empresa a alienação do veículo em causa e o valor correspondente a essa venda, permite concluir e reforça o entendimento de que a transacção em causa foi realizada.

121 - Os documentos apresentados pela Requerente, enquanto meios destinados a fazer prova da transacção do veículo em causa, gozam da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, afigurando-se, assim, com idoneidade bastante, em ordem à demonstração da referida transacção, tendo em conta, nomeadamente, a lei vigente à data da sua emissão.

122 - Por outro lado, a mencionada prova documental, foi complementada por prova testemunhal, cabendo salientar que os depoimentos das testemunhas não deixam dúvidas de que a transacção em causa ocorreu no ano de 1998, o que permite dar como provado que a Requerente vendeu o mencionado veículo, em 28-09-1998, à referida sociedade B..., SA.

123 - Face ao que vem de referir-se, e tendo em conta, quer a presunção estabelecida no art.º 3.º do CIUC, quer a transferência de propriedade do veículo em questão, por mero efeito do contrato, antes da data da ocorrência do facto gerador do imposto, quer o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, os actos tributários em crise não podem merecer o nosso acordo, seja porque não se teve em conta uma adequada

interpretação e aplicação das normas legais de incidência subjectiva, o que consubstancia um erro sobre os pressupostos de direito, seja porque os referidos actos assentaram numa matéria de facto, claramente divergente da efectiva realidade, o que consubstancia um erro sobre os pressupostos de facto.

124 - Nestas circunstâncias, tendo em conta, por um lado, que a presunção consagrada no art.º 3.º do CIUC foi ilidida e que, por outro, a matrícula do veículo em questão foi atribuída em 16 de Dezembro de 1974, não pode deixar de considerar-se que, aquando da exigibilidade do imposto, o que, no caso dos autos, face ao disposto no n.º 2 do artigo 4.º, conjugado com o disposto no n.º 3 do artigo 6.º, ambos do CIUC, se verificou no dia 16 de Dezembro dos anos 2009, 2010, 2011 e 2012, a Requerente não era sujeito passivo do imposto em questão.

125 - A AT quando entende que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar os elementos probatórios que, quer no quadro da audição prévia, quer em momento posterior, lhe foram apresentados, destinados a identificar os efectivos e verdadeiros proprietários dos veículos, está a proceder à liquidação ilegal do IUC, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, constantes do art.º 3.º do CIUC, seja ao nível da previsão, seja da estatuição, o que configura a prática de um acto tributário falho de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação dos correspondentes actos tributários, por violação de lei.

CONCLUSÃO

126 - No quadro circunstancial que se tem vindo a referir, a AT, ao praticar os actos de liquidação em causa no presente processo, fundados na ideia de que o artigo 3.º, n.º.1, do CIUC não consagra uma presunção ilidível, faz errada interpretação e aplicação desta norma, cometendo um erro sobre os pressupostos de direito, o que constitui violação de lei.

127 - Por outro lado, porque a AT, à data da ocorrência dos factos tributários, considerou a Requerente proprietária do veículo referenciado no presente processo, considerando-a,

como tal, sujeito passivo do imposto, quando tal propriedade já não estava inscrita na sua esfera jurídica, baseando-se, assim, em matéria de facto divergente da efectiva realidade, comete um erro sobre os pressupostos de facto, e portanto de violação de lei.

III - DECISÃO

128 - Destarte, atento a todo o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente por provado, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de anulação dos actos de liquidação de IUC e de juros compensatórios a que se refere o pedido da Requerente;
- Anular os actos de liquidação de IUC, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitante ao veículo pesado de mercadorias, marca ..., com a matrícula DP-..., quer dos actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados;
- Condenar a AT a pagar as custas do presente processo.

VALOR DO PROCESSO

- Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC (ex-315.º, n.º 2) e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €2.060,19.

CUSTAS

- De harmonia com o n.º 4 do art.º 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do art.º 4.º do

Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Junho de 2014

O Árbitro

António Correia Valente

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, n.º 5), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)