

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 141/2014 – T

Tema: IUC – incidência do imposto

Decisão Arbitral

I. - RELATÓRIO

A - PARTES

O A..., S.A., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., Lisboa, doravante designado por “Requerente”, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu, entre outras, à Direcção-Geral dos Impostos) 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 18 de Fevereiro de 2014 e notificado à AT em 20 de Fevereiro de 2014.

2 - A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o signatário, em 04-04-2014, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa como árbitro de Tribunal Arbitral Singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

3 - As Partes foram, em 04-04-2014, devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 11.º e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 22/04/2014.

5 - No dia 19 de Setembro de 2014, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do art.º 16.º, alínea c) do RJAT, proferiu despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo em conta, quer a circunstância do objecto do litígio respeitar fundamentalmente a matéria de direito, quer a inexistência de excepções a apreciar e a decidir, e não terem sido requeridas, pelas partes, quaisquer diligências de prova autónomas, constando do processo os documentos pertinentes e mostrando-se junto aos autos o processo administrativo.

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

- a)** - Declare a ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação relativos ao Imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), referentes ao ano de 2009, respeitante aos veículos, em número de sete, identificados nos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidos;
- b)** - Condene a AT ao reembolso da quantia de € 322,10, correspondente ao montante total pago a título de IUC, referente ao ano e veículos atrás referenciados;
- c)** - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios pelo pagamento do IUC indevidamente liquidado e pago.

C - CAUSA DE PEDIR

7 - A Requerente apresentou, em 07-10-2014, um requerimento, que foi junto aos autos, tendo em vista expor o seu entendimento sobre as Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos Processos n.ºs 150/2014-T e 220/2014-T, cuja junção aos autos foi, em 24-09-2014, requerida pela AT e admitida pelo tribunal, sendo que, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

8 - Que é uma Instituição de crédito, com forte presença no mercado nacional, assumindo uma especial relevância, entre as suas áreas de actividade, o financiamento ao sector

automóvel, que se reconduz à celebração, entre outros, de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e por particulares, de veículos automóveis.

9 - Que, recentemente, foi notificada de sete liquidações de IUC, referentes ao ano de 2009, relativamente a igual número de veículos, identificados no pedido de pronúncia arbitral pelo respectivo número de matrícula, tendo, no mês de Novembro de 2013, procedido ao pagamento das quantias referentes a tais liquidações.

10 - Que os referidos veículos, identificados no pedido de pronúncia arbitral, em número de *sete*, foram, todos eles, vendidos em datas anteriores àquelas em que o imposto se tornou exigível, ou seja, à data (mês/ano) das correspondentes matrículas, tendo, já então, esses veículos saído da sua esfera jurídica, tal como atestam as respectivas facturas junto aos autos.

11 - Que, conseqüentemente, nas datas (mês/ano) a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC em questão, a propriedade dos veículos pertencia a outras pessoas, no caso aos anteriores locatários, tal como devidamente identificadas nos autos, não sendo, assim, sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

12 - Que, mesmo antes de alienar os veículos em questão, não poderia ser sujeito passivo dos correspondentes IUC, dado que, tendo, os *sete* mencionados veículos, sido objecto de contratos de locação financeira, a responsabilidade pelo pagamento do aludido imposto é dos locatários e não da Requerente, enquanto locador.

13 - Que, o referido argumento é invocado, a título meramente subsidiário, na medida em que, no ano em que o imposto foi exigido pela AT, a Requerente já não era entidade locadora dos veículos em questão, uma vez que tinha deixado de ser, *in totum*, a sua proprietária.

14 - Que o estabelecido no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC não pode deixar de consagrar uma presunção, o que tem vindo a ser reconhecido por diversas decisões arbitrais,

15 - Que o registo da aquisição de veículos automóveis não é condição para a transmissão da propriedade, nem afecta a sua validade, não podendo a AT servir-se do argumento da falta de registo de transmissão para vir exigir o imposto em falta à Requerente.

16 - Que, embora, a ausência de registo não afecte a qualidade de proprietário é, porém, certo que ela impede a eficácia plena do contrato de compra e venda, não quanto a todas as entidades, mas apenas quanto a terceiros, os quais *para feitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si.*

17 - Que, atenta a noção legal de terceiro, a Administração Fiscal não preenche os requisitos legais inscritos nessa noção, razão pela qual não pode exigir ao vendedor o pagamento do imposto devido pelo comprador, a partir do momento em que a presunção do art.º 7.º do Código do Registo Predial seja afastada, mediante a prova da respectiva venda.

18 - Que, caso se entendesse não ter existido transmissão da propriedade dos veículos em causa, ter-se-iam, então, que considerar em vigor os contratos de locação financeira, o que levaria à identificação dos locatários como responsáveis pelo pagamento do imposto, dado ser a eles que cabe suportar os custos (ambientais e viários) associados ao potencial de utilização dos respectivos veículos.

19 - Que o imposto único de circulação corresponde a um tributo que visa onerar os contribuintes, não de acordo com o princípio da capacidade contributiva, mas pelo custo ambiental e viário que lhe está associado, numa lógica de equivalência e igualdade tributária, como decorre do art.º 1.º do CIUC.

20 - Que, como resulta da Proposta de Lei n.º 118/X, que precedeu a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, a reforma do imposto automóvel foi essencialmente marcada pela necessidade da sua subordinação aos *princípios e preocupações de ordem ambiental e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel.*

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

21 - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou a sua Resposta, bem como a cópia do Processo Administrativo Tributário, em 27-05-2014 e 18-09-2014, respectivamente, tendo, requerido, em 24-09-2014, a junção aos autos das Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos Processos n.ºs 150/2014-T e 220/2014-T, o que foi admitido pelo tribunal

22 - Na referida Resposta, a AT entende que os actos tributários objecto do presente processo estão em evidente conformidade com a lei, pronunciando-se pela improcedência do requerido e pela manutenção na ordem jurídica dos actos de liquidação impugnados, defendendo, em suma, o seguinte:

23 - A interpretação que a Requerente faz do disposto no art.º 3.º do CIUC decorre, não só de uma *leitura enviesada da lei*, mas também de uma interpretação que não atende ao *elemento sistemático*, violando a unidade do regime consagrado em todo o IUC e, mais amplamente em todo o sistema jurídico-fiscal, decorrendo ainda de uma interpretação que *ignora a ratio do regime* consagrado no referido artigo. (Cfr. art.º 19.º da Resposta)

24 - O legislador tributário ao estabelecer no art.º 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí mencionadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

25 - Salaria que 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. art.º 23.º da Resposta)

26 - Considera que a redacção do art.º 3.º do CIUC corresponde a uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, pelo que entender que aí se consagra uma presunção seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*.

27 - Refere que o referido entendimento *já foi adoptado pela Jurisprudência dos nossos tribunais*, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo nº 210/13.OBEPNF. (Cfr. art.º 33.º da Resposta)

28 - 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. art.º 34.º da Resposta)

29 - 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 ou o locatário financeiro (mesmo que não figure no registo automóvel o registo dessa qualidade)* é manifestamente errada, na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que o pretendido pelo legislador fiscal foi a criação de um IUC assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel. (Cfr. art.º 52.º da Resposta)

30 - Acrescenta que 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, passando, assim, o Imposto Único de Circulação a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietários dos veículos (Cfr. art.º 56.º da Resposta)

31 - Neste sentido, refere ser este o entendimento inscrito, nomeadamente, na recomendação n.º 6-B/2012. Proc. n.º R3478/10, de 22/06/2012, do Senhor Provedor de Justiça dirigida ao Secretário de Estado das Obras Públicas, dos Transportes e das Comunicações.

32 - A interpretação veiculada pela Requerente mostra-se, também, 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.

33 - Acrescenta, ainda, que a prova apresentada para afastar a qualidade de proprietária dos veículos não é bastante para esse efeito, dado que os documentos apresentados, sendo cópias das facturas de venda dos veículos, não constituem documentos idóneos, posto que mais não são do que documentos unilaterais emitidos pela Requerente. (Cfr. art.ºs 72.º, 73.º, 74.º e 75.º da Resposta)

34 - Refere que, as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram ao ponto de uma factura unilateralmente emitida pela Requerente poder substituir o *Requerimento de Registo Automóvel*, documento aprovado por modelo oficial.

35 - Refere, igualmente, que, em matéria de locação financeira e “*para efeitos da elisão do artigo 3.º do CIUC, forçoso é que os locadores (como a Requerente) cumpram a obrigação ínsita no art.º 19.º daquele código*”, para que se possam exonerar da obrigação do pagamento do imposto, dado que, nesta matéria, a Requerente só se poderia exonerar do imposto em causa, caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica, prevista no referido artigo, o que não se verificou (Cfr. art.º 85.º a 88.º da Resposta)

36 - Por fim, face a toda a argumentação que gizou, considera que o pedido de pronúncia arbitral subjacente ao presente processo deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida.

E - QUESTÕES DECIDENDAS

37 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

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

- 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.

F - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

39 - 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.

40 - 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).

41 - O processo não enferma de vícios que o invalidem.

42 - Tendo em conta o processo administrativo tributário, cuja cópia foi remetida pela AT, e a prova documental junto aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa nos seguintes termos.

II - FUNDAMENTAÇÃO

G - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

43 - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

44 - A Requerente é uma Instituição de crédito, com forte presença no mercado nacional, assumindo uma especial relevância, entre as suas áreas de actividade, o financiamento ao sector automóvel, que se reconduz à celebração, entre outros, de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e por particulares, de veículos automóveis.

45 - A Requerente foi notificada de *sete* liquidações de IUC, referentes ao ano de 2009, relativamente a igual número de veículos, identificados no pedido de pronúncia arbitral pelo respectivo número de matrícula, tendo, no mês de Novembro de 2013, procedido ao pagamento das quantias referentes a tais liquidações.

46 - Os veículos, identificados no pedido de pronúncia arbitral, em número de *sete*, foram, todos eles, vendidos em datas anteriores àquelas em que o imposto se tornou exigível, ou seja, à data (mês/ano) das correspondentes matrículas, tendo, já então, esses veículos saído da sua esfera jurídica, tal como atestam as respectivas facturas juntas aos autos.

47 - Como prova das mencionadas vendas, a Requerente juntou cópias das facturas de venda dos *sete* veículos, nas quais consta o valor do IVA liquidado.

48 - Nas datas (mês/ano) a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC em questão, a propriedade dos veículos pertencia a outras pessoas, no caso aos anteriores locatários, tal como devidamente identificadas nos autos.

49 - Antes da alienação dos veículos identificados nos autos, os *sete* mencionados veículos, foram objecto de contratos de locação financeira, tendo a Requerente como entidade locadora e os adquirentes dos ditos veículos como locatários.

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

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

FACTOS NÃO PROVADOS

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

H - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

52 - 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 decidendas enunciadas no n.º 38.

53 - A questão essencial 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.

54 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente, a referida norma não pode deixar de consagrar uma presunção, o que tem vindo a ser reconhecido por diversas decisões arbitrais, enquanto para a Requerida a interpretação que a Requerente faz do disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC decorre, não só de uma *leitura enviesada da lei*, mas também de uma interpretação que não atende ao *elemento sistemático*, violando a unidade do regime consagrado em todo o IUC e, mais amplamente em todo o sistema jurídico-fiscal, decorrendo ainda de uma interpretação que *ignora a ratio do regime* consagrado no referido artigo. (Cfr. art.º 19.º da Resposta)

I - INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJECTIVA CONSTANTE DO Nº 1 DO ARTIGO 3.º DO CIUC

55 - 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.

56 - 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*.

57 - 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 nºs 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.

58 - A actividade interpretativa não é, pois, contornável na resolução das dúvidas suscitadas pela aplicação das normas jurídicas em causa.

59 - 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*”.

60 - 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 emanção”. 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*”.

61 - 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 [...]*”.

DO ELEMENTO LITERAL

62 - É neste enquadramento que importará encontrar resposta para as questões decididas, particularmente para a que visa saber se o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção, começando, desde logo, pelo *elemento literal*.

63 - 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, n.º 1 do CIUC.

64 - Dispõe o n.º 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)

65 - 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.

66 - 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.

67 - 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.

68 - 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 *enviesada leitura da letra da lei*, 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.

69 - 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).

70 - 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*”.

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

DO ELEMENTO HISTÓRICO E RACIONAL (OU TELEOLÓGICO)

72 - 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 n.º 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*”.

73 - 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.

74 - 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.

75 - 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.

76 - 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 pretende legalmente prosseguir, corporizando, nessa medida, uma luz de assinalável fulgor que, constante e continuamente, não pode deixar de iluminar o caminho do intérprete.

77 - 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*”.

78 - 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 [...]”.

79 - 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*”.

80 - 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.

81 - Caberá ainda considerar o elemento sistemático de interpretação.

DO ELEMENTO SISTEMÁTICO

82 - 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”*.

83 - 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.

84 - 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.

85 - 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.

86 - 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 mais compaginável, particularmente, com o *princípio da equivalência*, atrás mencionado.

87 - 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.

88 - 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*, e *apenas em princípio*, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados.

89 - Com efeito, se o proprietário em nome do qual o veículo se encontra registado, vier, como ocorre no presente processo, indicar e provar quem era o proprietário ou o locatário dos veículos em causa, nada justifica, em nosso entendimento, que quer o anterior proprietário quer o locador sejam responsabilizados pelo pagamento do IUC que for devido.

90 - Acresce, ser esta interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC a que, em nossa opinião, melhor se ajusta aos princípios a que a AT deve subordinar a sua actividade, nomeadamente ao princípio do inquisitório, em ordem à descoberta da verdade material.

91 - A propósito do referido princípio do inquisitório, cabe 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 [...]*”.

92 - A verdade material, consubstanciada, no presente caso, na circunstância dos veículos identificados no pedido de pronúncia arbitral terem, na sua totalidade, sido vendidos pela Requerente em momento anterior ao da exigibilidade do imposto, ou seja, à data a partir da qual o credor tributário podia fazer valer, perante o devedor, o seu direito ao pagamento do imposto, era, face ao processo administrativo, do conhecimento da AT.

93 - 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, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português*”. (Cfr. art.º 67.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.

94 - 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.

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

95 - 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*.

96 - 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.

97 - 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.

98 - 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)

99 - 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.

100 - 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)

101 - 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)

102 - 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)

103 - A conjugação do disposto nos artigos atrás mencionados, 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*.

104 - 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.

105 - 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*.

106 - Note-se, porém, que se é certo que a não existência de registo tem a relevância que atrás se deixa mencionada, não é menos certo que a sua inexistência impede a plena

eficácia do contrato de compra e venda. A este propósito, cabe notar o disposto nos n.ºs 1 e 4 do art.º 5.º do Código do Registo Predial, aplicáveis ao registo da propriedade automóvel por força do estabelecido no art.º 29.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro.

107 - Dispõe o n.º 1 do art.º 5.º do referido Código do Registo Predial, que “*Os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respetivo registo*”, estabelecendo, por seu lado, o n.º 4 do mesmo artigo que “*Terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si*”.

108 - Nestas circunstâncias, fácil será concluir que a AT, dado que não adquiriu, do mesmo vendedor, direitos sobre o veículo, incompatíveis com os direitos do comprador, não preenche o conceito de terceiros para efeitos do registo, tal como legalmente fixado.

109 - 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.

110 - A propósito da consagração de uma *presunção ilidível* no art.º 3.º do CIUC, refere a AT que, na defesa de tal entendimento “[...] *forçoso é concluir que o funcionamento daquele artigo (...) depende (...) do cumprimento do estatuído no artigo 19.º do CIUC [...]*”, cumprimento esse, que não se verificou por parte da Requerente. (Cfr. art.ºs 84.º, 85.º e 86.º da Resposta)

111 - No presente processo não está, porém, em causa apreciar da incidência subjectiva do imposto na vigência do contrato de locação financeira, não se visando, pois, conhecer quem são os sujeitos passivos do imposto no quadro vigência do referido contrato. O

disposto no aludido artigo 19.º permite, aliás, considerá-lo como mais um argumento no sentido da presunção ilidível, que se entente consagrada no mencionado art.º 3.º.

Com efeito,

112 - Quando o estabelecido no art.º 19.º do CIUC, justamente, para efeitos do disposto no art.º 3.º do referido CIUC, ou seja, *para efeitos da incidência subjectiva*, vem impor, nomeadamente, às entidades que procedem à locação financeira, a obrigação de fornecer à AT os *dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados*, revelando que, para efeitos da referida incidência subjectiva, se pretendeu conhecer quem eram, afinal, os *potenciais utilizadores* dos veículos objecto de locação financeira e, como tal, *potenciais poluidores*, para que sejam eles a suportar os custos associados aos danos ambientais e viários, o que, também, se mostra convergente com o entendimento de que o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC visou consagrar uma presunção legal.

L - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

113 - 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, designadamente, as *facturas/recibo* relativas às vendas dos veículos.

114 - Como meio de prova de que procedeu à venda dos *sete* veículos identificados no presente processo, em data anterior à da exigibilidade do imposto, a Requerente juntou cópias das *facturas/recibo* de venda dos referidos veículos, nas quais consta, nomeadamente, o valor do IVA liquidado.

115 - Sobre as *facturas/recibo* apresentadas pela Requerente, como prova de venda dos veículos em questão, a AT, para além de ter requerido a junção aos autos de 2 Decisões Arbitrais proferidas no Processo n.º 150/2014-T e no Processo n.º 220/2014-T, onde tal matéria é afluada, considera que as *facturas* não constituem documentos idóneos para comprovar as vendas dos veículos em causa, referindo que *”As regras do registo automóvel (ainda) não chegaram ao ponto de uma factura unilateralmente emitida pela Requerente poder substituir o requerimento de registo automóvel, aliás documento*

aprovado por modelo oficial” (Cfr. art.º 75.º, 76.º e 77.º da Resposta), mas, salvo o devido respeito, não tem razão.

Vejamos,

116 - Retira-se do Dicionário Jurídico de Ana Prata, Almedina - Coimbra, 1990, 3.^a Edição, que a factura é o *“documento escrito em que se discriminam as coisas vendidas e entregues, sua qualidade, quantidade e preço, e cuja entrega o vendedor não pode recusar ao comprador, se a compra e venda for comercial”*.

117 - Nas anotações ao art.º 476.º do Código Comercial, Abílio Neto, Ediforum - Lisboa, 1991, 10º Edição, refere-se que a factura é o *“documento em que o vendedor faz a discriminação completa das mercadorias que vende ao comprador e em que indica as despesas que efectuou, bem como as vantagens que concede nos preços e as condições de entrega e de pagamento”*.

118 - Antes das alterações introduzidas, no Código do IVA, pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, poderiam, *no quadro das transmissões de bens ou das prestações de serviços*, ser emitidas facturas ou documentos equivalentes, desde que estes observassem os requisitos legalmente exigidos para as facturas.

119 - Do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º, no n.º 5 do art.º 36.º e nos n.ºs 1 e 2 do art.º 40.º, todos do CIVA, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, retira-se 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.

120 - Dir-se-á, assim, face à doutrina e ao legalmente estabelecido, que a factura *é o documento em que, para além da menção aos nomes dos fornecedores e dos adquirentes das coisas ou dos serviços objecto de um dado negócio jurídico, se devem, designadamente, discriminar essas coisas ou serviços, a sua qualidade e quantidade, bem como o respectivo preço e outros elementos incluídos no valor tributável, assim como as taxas do IVA aplicáveis e o montante do imposto devido*, elementos esses que, note-se, são observados pelas facturas apresentadas pela Requerente.

121 - As facturas/recibo juntas aos autos, como prova da venda dos veículos, tendo em conta o objecto social da Requerente e a sua actividade empresarial, traduzida na celebração de contratos de aluguer de longa duração e contratos de locação financeira de veículos automóveis, com os seus clientes, findos os quais a propriedade dos aludidos veículos é transmitida aos respectivos locatários, mostram-se totalmente ajustadas à mencionada realidade empresarial, sendo absolutamente verosímil a venda dos veículos que as facturas/recibo apresentadas visam provar, não se identificando, de todo, elementos que permitam concluir que as facturas em causa não titulam transacções reais.

122 - Dir-se-á, mesmo, que, no caso dos autos, seria de estranhar que assim não fosse, ou seja, que quem, como a Requerente, tem uma actividade económica consubstanciada e centrada na celebração de contratos de locação financeira de veículos automóveis, não transferisse, em regra, a final, a propriedade dos veículos para os correspondentes locatários.

123 - Assim, nada permite considerar que os elementos inscritos nas referidas facturas são desconformes com a realidade que contratualmente ocorreu, o que significa que as facturas em causa não se afiguram como corporizadoras de qualquer contrato simulado, bem pelo contrário, tudo indica que reflectem e provam os factos nelas mencionados, ou seja, a efectiva venda dos veículos às pessoas nelas indicadas como sendo os seus adquirentes. Acresce que,

124 - As facturas, sendo um documento comercial indispensável são, igualmente, um documento contabilístico essencial, com relevantes implicações no domínio fiscal, devendo notar-se que, no caso dos autos, tendo a Requerente, como tem, uma actividade de natureza empresarial, as ditas facturas estão subordinados a rigorosas regras legais, sejam de ordem comercial, sejam de ordem contabilística e fiscal.

125 - As facturas/recibo em causa nos autos, inscrevendo-se, naturalmente, no quadro das relações comerciais entre duas entidades, no caso entre a *Requerente* e os *ex - locatários - adquirentes dos veículos*, visam, por outro lado, e no caso, demonstrar, junto da Administração Tributária, a existência do negócio em causa, o que lhes confere uma

dimensão e valor qualitativamente diferentes, dado que, verificadas certas condições, a legislação tributária entendeu considerá-las como verdadeiras.

126 - Como já se sublinhou, a legislação tributária, designadamente a que atrás se deixa mencionada, reconhece às facturas credibilidade probatória, devendo salientar-se, porque não é questão de somenos, bem pelo contrário, trata-se de questão fundamental, que, tendo tais facturas, sido emitidas de acordo com a legislação comercial e fiscal, o que não é questionado pela Requerida, a lei, no caso, o n.º 1 do art.º 75.º da LGT, atribui-lhe uma presunção de veracidade.

127 - Assim sendo, face à presunção de veracidade conferida, no domínio das relações jurídico-tributárias, aos factos inscritos nas facturas e sendo a transmissão dos veículos aos seus adquirentes tida como verdadeira, caberia à AT, face ao disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que tais vendas, na realidade, não ocorreram, não bastando afirmar, como faz, que os referidos documentos não são idóneos para esse efeito.

128 - A presunção estabelecida no atrás referido art.º 75.º, n.º 1 da LGT, quando estatui que os referidos documentos gozam da presunção de veracidade, implica, com efeito, que se não for demonstrada pela AT, como não foi, a ausência de correspondência entre o teor de tais facturas e a realidade, o seu conteúdo deva considerar-se verdadeiro.

129 - Os documentos apresentados pela Requerente, enquanto meios destinados a fazer prova das transacções dos veículos em causa, gozando, assim, da mencionada presunção de veracidade, afiguram-se com idoneidade bastante, em ordem à demonstração das referidas transacções, constituindo, a nosso ver, um meio de prova adequado e capaz de ilidir a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC.

130 - Face ao que vem de referir-se, e tendo em conta, quer a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, quer a transferência de propriedade dos veículos em questão, por mero efeito do contrato, antes da data da exigibilidade 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.

131 - Nestas circunstâncias, tendo em conta, por um lado, que a presunção consagrada no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC foi ilidida e que, por outro, os veículos em questão no presente processo foram vendidos em data anterior à da exigibilidade do imposto, ou seja, ao momento em que a Administração pode exigir a prestação tributária, não se pode deixar de considerar que, aquando da exigibilidade do imposto, face ao disposto no n.º 3 do artigo 6.º, conjugado com o n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIUC, a Requerente não era sujeito passivo do imposto em questão.

132 - 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 que o art.º 3.º do CIUC consubstancia uma presunção, nem tendo em conta os elementos probatórios que lhe foram apresentados, como resulta do processo administrativo, cuja cópia se encontra junto aos autos, 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 referido 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.

M - REEMBOLSO DO MONTANTE PAGO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

133 - Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 24º 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*)

134 - 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*)

135 - O caso constante nos presentes autos, suscita a manifesta aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, referenciados neste processo, terá, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, a título do *imposto pago*, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

136 - Quanto aos juros indemnizatórios, afigura-se manifesto, que, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT e preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de *erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*, tal como previsto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre a quantia de € 322,10, que serão contados, desde a data do pagamento do imposto, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

N - CUSTAS ARBITRAIS

137 - A este propósito, mais concretamente sobre a responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais, que a AT considera serem devidas pela Requerente, “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”, cabe apenas notar que, face ao estatuído no n.º 2 do referido art.º 527.º do CPC, dá causa “[...] às *custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for*”, sendo, isso mesmo, o que se aplicará no caso dos autos.

CONCLUSÃO

138 - 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.

139 - Por outro lado, porque a AT, à data da ocorrência dos factos tributários, considerou a Requerente proprietária dos veículos referenciados no presente processo, considerando-a, como tal, sujeito passivo do imposto, quando tal propriedade, relativamente aos *sete veículos* em questão, 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

140 - 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 pronúncia arbitral no que concerne à anulação dos actos de liquidação de IUC, respeitantes a todos os veículos identificados nos autos, referente ao ano de 2009;
- Anular, conseqüentemente, os actos de liquidação de IUC, referentes ao ano de 2009, respeitantes aos veículos, tal como atrás se deixam mencionados;
- Condenar a AT ao reembolso da quantia de € 322,10, referente ao IUC liquidado e pago em 2013, respeitante ao ano de 2009, e ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento do imposto, até ao integral reembolso da referida quantia;
- 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 € 322,10.

CUSTAS

De harmonia com o disposto no artigo 12.º, n.º 2, *in fine*, no art.º 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa, fixa-se o montante das custas totais em € 306,00.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Outubro 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.)