

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 173/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva – Locação financeira e aluguer de longa duração

SENTENÇA

I RELATÓRIO

A(“A” ou “Requerente”), pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., estando abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de ...,veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, formular pedido de pronúncia arbitral contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, alegando que as liquidações de IUC relativas aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012 padecem de vício material de violação de lei e, conseqüentemente, deve ser declarada *“(...) a ilegalidade destes atos de liquidação (...) no montante de € 2.014,91 (...)”* e *“(...)ser, conseqüentemente, reconhecido o direito ao reembolso deste montante e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento de imposto indevidamente liquidado(...)”*

Fundamenta o pedido alegando, em síntese e no essencial:

1. O objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral corresponde aos atos de liquidação oficiosa de IUC relativos aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012, (*cfr.* Documentos n.º 2 a n.º 27 juntos ou anexos ao pedido de pronúncia arbitral¹).
2. A requerente é uma instituição financeira que tem por objeto social a prática das operações permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos, dispondo, para o efeito, de todas as autorizações legalmente exigíveis.

¹ Todos os documentos a que se fizer referência sem outra menção, forma juntos pela requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral.

3. No âmbito da sua atividade, a Requerente celebra com os seus clientes contratos de Aluguer de Longa Duração e Contratos de Locação Financeira, de veículos automóveis, findos os quais transmite a propriedade dos mesmos aos respetivos locatários ou a terceiros.
4. Entre 10 e 20 de Dezembro de 2013, foi a Requerente notificada de Liquidações Oficiosas de IUC relativas às viaturas identificadas no presente pedido de pronúncia arbitral e aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012 (Cfr Processo administrativo instrutor).
5. A Requerente procedeu ao pagamento voluntário do IUC alegadamente em falta (cfr. Documentos n.º 2 a n.º 27).
6. Do registo predial à data dos factos geradores do IUC constava a requerente na Conservatória do Registo Automóvel como sendo a proprietária dos mencionados veículos.
7. Estes veículos relativamente aos quais impendia o pagamento do IUC não eram propriedade da requerente à data identificada pela ATA como data da ocorrência do facto gerador do imposto...
8. ...uma vez que tinham sido vendidos e que a respectiva venda se efetuou em data anterior àquela a que o imposto respeita.
9. De facto, o IUC é um imposto de periodicidade anual, sendo que, para o efeito e com referência a viaturas automóveis, o período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários.²
10. Ora, à exceção das situações previstas no n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC, está vinculado ao pagamento do imposto a pessoa que, nessa data, detenha a respectiva propriedade.
11. Conclui-se que à data da exigibilidade do imposto a que respeitam as liquidações em apreço, não era esta o proprietário dos veículos naquelas identificados, por se ter já anteriormente operado as respetivas transferências, nos termos da lei civil.
12. Na jurisprudência pode ler-se o seguinte: *“O contrato de compra e venda de veículo automóvel não está sujeito a qualquer formalidade especial, produzindo-se*

² Cfr. artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IUC.

*a transferência da propriedade por mero efeito do contrato, nos termos do art. 408, nº1, 874º e 879º, al. a) do C.C.”.*³

13. É certo que, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro⁴, o direito de propriedade dos veículos automóveis está sujeito a registo.
14. De acordo com o disposto no artigo 1.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 54/75, “*o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico.*” [sublinhado da Requerente].
15. O citado Decreto-Lei n.º 54/75 é omissivo quanto ao valor jurídico do registo de propriedade automóvel.
16. De acordo com o disposto no artigo 7.º do Código do Registo Predial aplicável por força do artigo 29º do citado Dec Lei,⁵ “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.*”.
17. Do exposto resulta que a função essencial do registo é, precisamente, dar publicidade à situação dos veículos⁶, isto é, ao ato registado, não surtindo o registo, conforme aponta o Acórdão do STJ de 19 de Fevereiro de 2004 “*(...) eficácia constitutiva funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível, (presunção juris tantum) da existência do direito (art.s 1º, nº1 e 7º, do CRP84 e 350º, nº 2, do C. Civil) bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constantes.*”.
18. A ausência de registo não impede a eficácia plena dos contratos de compra e venda de um veículo automóvel.
19. Em conclusão:
 - a) A norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, consagra uma presunção, que dizendo respeito a uma norma de incidência tributária admite sempre prova em contrário;

³ Acórdão n.º 0636717, do Tribunal da Relação do Porto, de 11 de Janeiro de 2007, citado no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 29 de Abril de 2013, no âmbito do Processo n.º 2238/11.6TBPRD.P1.

⁴ Com as alterações que subsequentemente lhe foram introduzidas.

⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 6 de Julho, com a última alteração resultante do Decreto-Lei n.º 125/13, de 30 de Agosto.

⁶ *Cfr.* artigo 1.º do Código do Registo Predial.

- b) O contrato de compra e venda tem natureza real, sendo o efeito real, face ao disposto no n.º 1 do artigo 408.º do Código Civil, efeito do próprio contrato não ficando dependente de qualquer ato posterior, como é, designadamente, o caso do registo;
- c) A função essencial do registo automóvel é dar publicidade à situação jurídica dos veículos não surtindo o registo eficácia constitutiva, funcionando (apenas) como mera presunção ilidível da existência do direito, bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constante. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito, pode ser ilidida mediante apresentação de prova em contrário;
- d) Não preenchendo a ATA os requisitos da noção de “terceiro” para efeitos de registo, não pode prevalecer-se da ausência de atualização do registo do direito de propriedade para pôr em causa a eficácia plena do contrato de compra e venda e para exigir ao vendedor (anterior proprietário) o pagamento do IUC devido pelo comprador (novo proprietário) desde que a presunção da respectiva titularidade seja ilidida através de prova bastante da venda.
- e) Se nos termos de um contrato de compra e venda que tem por objeto um automóvel, 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 Código do IUC, o sujeito passivo do IUC é o novo proprietário, desde que seja apresentada prova bastante da venda que ilida a presunção do registo.

A autora ou requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o signatário foi designado pelo presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite esse encargo nos termos legais e regulamentares.

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

O Tribunal ficou constituído em 30-4-2014 [artigo 11º-1/c), do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º, da Lei nº 66-B/2012, de 31-12]

Em 4-06-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente e que os atos tributários impugnados se devem manter na ordem jurídica.

Alegou, no essencial e em síntese, a AT:

1. Entende-se, antes do mais, que as facturas juntas aos autos com a PI não constituem documentos idóneos para efetuar a prova pretendida pela Requerente de que não seria a proprietária das viaturas nos aludidos períodos de tributação.
2. Não pode a Requerente pretender provar que não é proprietária através de simples faturas e, ainda menos, retirar destas os efeitos que resultam da declaração que devia ter efetuado, e que comprovadamente não efetuou, junto da Conservatória do Registo Automóvel, pelas seguintes razões:
 - a. A fatura não é documento idóneo para comprovar a venda do veículo em causa, uma vez que a mesma não passa de um documento unilateralmente emitido pela Requerente;
 - b. A fatura em causa não é apta a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois aquele documento não revela por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (*i.e.*, a aceitação) por parte do pretense adquirente;
 - c. Com efeito e como é do conhecimento público, não faltam casos de emissão de faturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca ocorreram;
 - d. As regras do registo automóvel (ainda) não chegaram o ponto de uma fatura unilateralmente emitida pela Requerente poder substituir o Requerimento de Registo Automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial;
 - e. A inequívoca declaração de vontade do pretense adquirente poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo

da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes.

3. A matéria de facto a considerar assente nos autos para efeitos de probatório, ainda que o Tribunal Arbitral adira à tese da Requerente, considerando que o art. 3º do CIUC contém uma presunção ilidível quanto ao proprietário do veículo para efeitos do imposto controvertido, ainda assim, e porque o Requerente não efetuou a prova dos factos que alega quanto à transmissão da propriedade sobre aqueles veículos, deverá a sua pretensão quanto à anulação das liquidações em causa ser julgada improcedente, absolvendo a entidade Requerida do pedido.
4. Após contrariar os argumentos que sustentam a interpretação da requerente quanto à natureza de presunção ilidível do artigo 3º-1, do CIUC, conclui assim:
 - a) Os atos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no nº 1 do art. 3º e art. 6º do CIUC, era a Requerente o sujeito passivo do IUC por ser em seu nome que, à data dos factos tributários, estava registada a propriedade dos veículos em apreço;
 - b) Contudo, ainda que assim não se entenda, dos elementos constantes dos autos verifica-se que a Requerente não logrou efetuar a prova que lhe competia de à data dos factos não era a proprietário dos referidos veículos;
 - c) Em suma, a Requerente não logrou comprovar a pretensa transmissão de propriedade dos veículos em apreço, nem a data em que a mesma tenha ocorrido, para efeitos da sua sujeição a IUC, afigurando-se irrelevante o cancelamento de matrículas no IMT em momento posterior aos factos geradores do imposto controvertido, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.
 - d) Nos termos supra expostos, deve a pretensão da Requerente ser julgada improcedente e, em consequência, ser a AT absolvida do pedido na sua totalidade, mantendo-se as liquidações controvertidas na ordem jurídica por consubstanciarem uma correta aplicação da lei aos factos.

Por despacho proferido em 6-6-2014, foram dispensadas a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT, bem como as alegações finais.

Saneador/Pressupostos processuais

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

A cumulação de pedidos é, no caso, admissível considerando a identidade dos tributos, do Tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados (artigo 104º, do CPPT e 3º, do RJAT)

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

II FUNDAMENTAÇÃO

Os factos provados

Não há controvérsia quanto ao quadro factual essencial para enquadrar jurídica e legalmente as questões suscitadas.

Assim é que, estão essencialmente demonstrados os seguintes factos:

1. O objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral corresponde aos atos de liquidação oficiosa de IUC relativos aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012, (*cf.* Documentos n.º 2 a n.º 27 juntos ou anexos ao pedido de pronúncia arbitral⁷).
2. A requerente é uma instituição financeira que tem por objeto social a prática das operações permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos, dispondo, para o efeito, de todas as autorizações legalmente exigíveis.
3. No âmbito da sua atividade, a Requerente celebra com os seus clientes contratos de Aluguer de Longa Duração e Contratos de Locação Financeira, de veículos automóveis, findos os quais transmite a propriedade dos mesmos aos respetivos locatários ou a terceiros.

⁷ Todos os documentos a que se fizer referência sem outra menção, forma juntos pela requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral.

4. Entre 10 e 20 de Dezembro de 2013, foi a Requerente notificada de Liquidações Oficiosas de IUC relativas às viaturas identificadas no presente pedido de pronúncia arbitral e aos períodos de tributação de 2009, 2010, 2011 e 2012 e procedeu ao pagamento voluntário dessas liquidações (*cf.* Documentos n.º 2 a n.º 27).
5. Do registo predial à data dos factos geradores do IUC constava a requerente na Conservatória do Registo Automóvel como sendo a proprietária dos mencionados veículos.
6. Estes veículos relativamente aos quais impedia o pagamento do IUC tinham sido vendidos pela requerentes na data identificada pela AT como data da ocorrência dos factos geradores do impostos, sendo a respetivas vendas efetuadas em datas anteriores àquelas a que o imposto respeita.

O sobredito quadro factual essencial para decidir o litígio, resulta de não ter sido suscitada pelas partes qualquer controvérsia relativamente ao mesmo, salvo quanto às consequências jurídicas, em termos de prova, relativamente à comprovação da alienação pelas respetivas faturas de venda [Docs. 28 a 43].

Na verdade, a requerente apresentou as respetivas faturas [Docs 28 a 43], pretendendo com elas comprovar a venda; a AT alega que tal não constitui meio de prova de transmissão da propriedade de veículos mas não impugnou esses documentos, invocando, designadamente, a sua falsidade ou simulação das vendas.

Por outro lado, sendo a autora uma empresa ou sociedade comercial sujeita a regras de controlo contabilístico, designadamente para apuramento das suas obrigações tributárias, será ou seria relativamente fácil comprovar a existência real e/ou subsistência dessas transações⁸.

Os atos de venda dos veículos automóveis, como melhor se verá infra, estão assim suficientemente comprovados, independentemente da suficiência ou não das faturas para efetivação do registo comercial.

É que uma coisa são os elementos necessários para efetivação do registo, outra é a prova do negócio sujeito a registo.

⁸ Cfr as atuais regras da faturação (DL's n.ºs 197 e 198/2012, de 24 agosto)

*E a este propósito, não pode deixar de ser assinalado que o contrato de compra e venda de veículo automóvel é contrato verbal e não está assim sujeito a forma específica.*⁹

II FUNDAMENTAÇÃO (continuação)

O Direito

Atenta as posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem, se bem entendemos essas posições, questões centrais dirimentes saber:

- a. Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, nomeadamente para efeitos da incidência subjetiva deste imposto e, designadamente, se a norma de incidência subjetiva constante do artigo 3º nº 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção;
- b. Se há lugar a juros indemnizatórios;
- c. Se a apresentação de fatura de venda constitui meio idóneo para prova de venda de veículo automóvel;
- d. Se, ainda que seja procedente o pedido, deverá ser a requerente a suportar as custas.

Vejamos então.

a. Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, nomeadamente para efeitos da incidência subjetiva deste imposto e, designadamente, se a norma de incidência subjetiva constante do artigo 3º nº 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção

Adiante-se desde já que se segue muito de perto a Jurisprudência arbitral tributária sobre esta matéria [Cfr, designadamente, decisões proferidas nos processos do CAAD n.ºs 14/2013, 26/2013, 27/2013, 73/2013, 170/2013 e 154/2014, todas publicadas em www.caad.org.pt].

Dispõe o artigo 3º do CIUC (Código do Imposto único de Circulação):

“Artigo 3º

Incidência subjetiva

⁹ Adiante, se desenvolverá melhor a fundamentação desta temática.

1 – São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

2 – São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”.

Estabelece, por seu lado, o n.º1 do artigo 11.º da LGT que “na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis”.

Resolver as dúvidas que se suscitem na aplicação de normas jurídicas pressupõe a realização de uma atividade interpretativa.

Há assim que ponderar qual a melhor interpretação¹⁰ do art. 3.º, n.º 1 do CIUC, à luz, em primeiro lugar, do elemento literal, ou seja aquele em que se visa detetar o pensamento legislativo que se encontra objetivado na norma, para se verificar se a mesma contempla uma presunção, ou se determina, em definitivo, que o sujeito passivo do imposto é o proprietário que figura no registo.

A questão que se coloca é, no caso *sub judicio*, a de saber se a expressão “*considerando-se*” utilizada pelo legislador no CIUC, em vez da expressão “*presumindo-se*”, que era a que constava nos diplomas que antecederam o CIUC, terá retirado a natureza de “presunção” ao dispositivo legal em apreço.

A nosso ver e ao contrário do que defende a AT, a resposta tem necessariamente de ser negativa, uma vez que da análise do nosso ordenamento jurídico se retira de forma clara que as duas expressões têm sido utilizadas pelo legislador com sentido equivalente, seja ao nível de presunções ilidíveis, seja no quadro das presunções inilidíveis, pelo que nada habilita a extrair a conclusão pretendida pela Autoridade Tributária por uma mera razão semântica.

¹⁰ A génese da relação jurídica de imposto pressupõe a verificação cumulativa dos três pressupostos necessários ao seu surgimento, a saber: o elemento real, o elemento pessoal e o elemento temporal. (Neste sentido veja-se, entre muitos outros autores, Freitas Pereira, M. H., **Fiscalidade**, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009).

Na verdade, assim acontece em variadas normas legais que consagram presunções utilizando o verbo “**considerar**”, de que se indicam, meramente a título de exemplo, as seguintes:

- no âmbito do direito civil - o nº 3 do art. 243º do Código Civil, quando estabelece que “**considera-se sempre de má-fé o terceiro que adquiriu o direito posteriormente ao registo da ação de simulação, quando a este haja lugar**”;

- também no âmbito do direito da propriedade industrial o mesmo se passa, quando o art. 59º, nº 1 do Código da Propriedade Industrial dispõe que “(...)as invenções cuja patente tenha sido pedida durante o ano seguinte à data em que o inventor deixar a empresa, **consideram-se feitas durante a execução do contrato de trabalho** (...);

- e, também ainda, no âmbito do direito tributário, quando os nºs 3 e 4 do art. 89-A da LGT dispõem que incumbe ao contribuinte o ónus da prova que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que, não sendo feita essa prova, presume-se (“**considera-se**” na letra da Lei) que os rendimentos são os que resultam da tabela que consta no nº 4 do referido artigo.

Esta conclusão de haver total equivalência de significados entre as duas expressões, que o legislador utiliza indiferentemente, satisfaz a condição estabelecida no art. 9º, nº 2 do Código Civil, uma vez que se encontra assegurado o mínimo de correspondência verbal para efeitos da determinação do pensamento legislativo.

Importa, de seguida, submeter a norma em apreço aos demais elementos de interpretação lógica, designadamente, o elemento histórico, o racional ou teleológico e o de ordem sistemática.

Dissertando sobre a atividade interpretativa diz FRANCESCO FERRARA que esta “*é a operação mais difícil e delicada a que o jurista pode dedicar-se, e reclama fino trato, senso apurado, intuição feliz, muita experiência e domínio perfeito não só do material positivo, como também do espírito de uma certa legislação. (...) A interpretação deve ser objetiva, equilibrada, sem paixão, arrojada por vezes, mas não revolucionária, aguda, mas sempre respeitadora da lei*” (Cfr. **Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis**, tradução de MANUEL DE ANDRADE, (2ª ed.), Arménio Amado, Editor, Coimbra, 1963, p. 129).

Como refere BAPTISTA MACHADO “a disposição legal apresenta-se ao jurista como um enunciado linguístico, como um conjunto de palavras que constituem um texto. Interpretar consiste evidentemente em retirar desse texto um determinado sentido ou conteúdo de pensamento.

O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras. Mesmo quando aparentemente claro à primeira leitura, a sua aplicação aos casos concretos da vida faz muitas vezes surgir dificuldades de interpretação insuspeitadas e imprevisíveis. Além de que, embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido, há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraído o pensamento legislativo – fenómeno mais frequente do que parecerá à primeira vista “ (Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp.175/176).

“A finalidade da interpretação é determinar o sentido objetivo da lei, a vis potestas legis.(...) A lei não é o que o legislador quis ou quis exprimir, mas tão somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei. (...) Por outro lado, o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redatores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores. (...) O intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris (Cfr. FRANCESCO FERRARA, *Ensaio*, pp. 134/135).

Entender uma lei “não é somente aferrar de modo mecânico o sentido aparente e imediato que resulta da conexão verbal; é indagar com profundidade o pensamento legislativo, descer da superfície verbal ao conceito íntimo que o texto encerra e desenvolvê-lo em todas as suas direções possíveis”(loc. cit., p.128).

Com o objetivo de desvendar o verdadeiro sentido e alcance dos textos legais, o intérprete lança mão dos fatores interpretativos que são essencialmente o elemento gramatical (o texto, ou a “letra da lei”) e o elemento lógico, o qual, por sua vez, se subdivide em elemento racional (ou teleológico), elemento sistemático e elemento histórico. (Cfr. BAPTISTA MACHADO, loc. Cit., p. 181; J.OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral 2ª Ed.*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, p.361).

Entre nós, é o artigo 9º do Código Civil (CC) que fornece as regras e os elementos fundamentais à interpretação correta e adequada das normas.

O texto do nº 1 do artigo 9º do CC começa por dizer que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir, a partir dela, o “pensamento legislativo”.

Sobre a expressão “pensamento legislativo” diz-nos BAPTISTA MACHADO que o artigo 9º do CC “*não tomou posição na controvérsia entre a doutrina subjetivista e a doutrina objetivista. Comprova-o o facto de se não referir, nem à “vontade do legislador” nem à “vontade da lei”, mas apontar antes como escopo da atividade interpretativa a descoberta do “pensamento legislativo” (artº. 9º, 1º). Esta expressão, propositadamente incolor, significa exatamente que o legislador não se quis comprometer*” (loc. cit., p. 188).

No mesmo sentido se pronunciam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA em anotação ao artigo 9º do CC (Cfr. **Código Civil Anotado** – vol. I, Coimbra ed., 1967, p. 16).

E sobre o nº 3 do artigo 9º do CC refere aquele autor: “ (...)este nº 3 propõe-nos, portanto, um modelo de legislador ideal que consagrou as soluções mais acertadas (mais corretas, justas ou razoáveis) e sabe exprimir-se por forma correta. Este modelo reveste-se claramente de características objetivistas, pois não se toma para ponto de referência o legislador concreto (tantas vezes incorreto, precipitado, infeliz) mas um legislador abstrato: sábio, previdente, racional e justo(...)” (loc. cit. p. 189/190).

Logo a seguir este insigne Professor chama a atenção de que o nº 1 do artigo 9º, refere mais três elementos de interpretação a “ *unidade do sistema jurídico*”, as “*circunstâncias em que a lei foi elaborada*” e as “*condições específicas do tempo em que é aplicada*” (loc. cit, p. 190).

Quanto às “*circunstâncias do tempo em que a lei foi elaborada*”, explica BAPTISTA MACHADO que esta expressão “(...)representa aquilo a que tradicionalmente se chama a *occasio legis*: os fatores conjunturais de ordem política, social e económica que determinaram ou motivaram a medida legislativa em causa(...)” (loc. cit., p.190).

Relativamente às “*condições específicas do tempo em que é aplicada*” diz este autor que este elemento de interpretação “*tem decididamente uma*

conotação atualista (loc. cit., p. 190) no que coincide com a opinião expressa por PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA nas anotações ao artigo 9º do CC.

No que respeita à “*unidade do sistema jurídico*”, BAPTISTA MACHADO considera este o fator interpretativo mais importante: “*a sua consideração como fator decisivo ser-nos-ia sempre imposta pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica*” (loc. cit., p. 191).

É também este autor que nos diz, relativamente ao elemento literal ou gramatical (texto ou “letra da lei”) que este “*é o ponto de partida da interpretação. Como tal, cabe-lhe desde logo uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei.*”

Mas cabe-lhe igualmente uma função positiva, nos seguintes termos: se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redação do texto atraiçou o pensamento do legislador” (loc. cit., p. 182).

Referindo-se ao elemento racional ou teleológico, diz este autor que ele consiste “*na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao elaborar a norma. O conhecimento deste fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.,) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura política-económica-social que motivou a decisão legislativa (occasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da ratio legis nos revela a valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime*” (loc. cit., pp. 182/183).

É ainda BAPTISTA MACHADO que nos diz, agora no que respeita ao elemento sistemático (contexto da lei e lugares paralelos) 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.

Baseia-se este subsídio interpretativo no postulado da coerência intrínseca do ordenamento, designadamente no facto de que as normas contidas numa codificação obedecem por princípio a um pensamento unitário (...)” (loc.cit., p. 183).

Como ensina JOSEF KOHLER, citado por MANUEL DE ANDRADE “(...) *em particular havemos de tomar em consideração o encandeamento das diversas leis do país, porque uma exigência fundamental de toda a sã legislação é que as leis se ajustem umas às outras e não redundem em congérie de disposições desconexas (...)*” (**Ensaio**, p. 27).

Efetuando uma maior aproximação ao caso dos autos:

Através da análise do elemento histórico, extrai-se a conclusão que, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei 59/72, de 30 de Dezembro, o primeiro a regular a matéria, até ao Decreto-Lei nº 116/94, de 3 de Maio, o último a anteceder o CIUC [cfr Lei nº 22-A/2007, com as alterações da Lei 67-A/2007 e 3-B/2010], foi consagrada a presunção dos sujeitos passivos do IUC serem as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da sua liquidação.

Verifica-se, portanto, que a lei fiscal teve, desde sempre, o objetivo de tributar o verdadeiro e efetivo proprietário e utilizador do veículo, afigurando-se indiferente a utilização de uma ou outra expressão que, como vimos, têm na nossa ordem jurídica um sentido coincidente.

O mesmo se diga quando nos socorremos dos elementos de interpretação de natureza racional ou teleológica.

Com efeito, o atual e novo quadro da tributação automóvel consagra princípios que visam sujeitar os proprietários dos veículos a suportarem os prejuízos por danos viários e ambientais causados por estes, como se alcança do teor do art. 1º do CIUC.

Ora a consideração destes princípios, designadamente, o princípio da equivalência, que merecem tutela constitucional e consagração no direito comunitário, e são também reconhecidos em outros ramos do ordenamento jurídico, determina que os aludidos custos sejam suportados pelos reais proprietários, os causadores dos referidos danos, o que afasta, de todo, uma interpretação que visasse impedir os presumíveis

proprietários de fazer prova de que já não o são por a propriedade estar na esfera jurídica de outrem¹¹.

Assim, também, da interpretação efetuada à luz dos elementos de natureza racional e teleológica, atento aquilo que a racionalidade do sistema garante e os fins visados pelo novo CIUC, resulta claro que o n.º 1 do art. 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

Em face do exposto, importa concluir que a *ratio legis* do imposto aponta no sentido de serem tributados os efetivos proprietários-utilizadores dos veículos pelo que a expressão “*considerando-se*” está usada no normativo em apreço num sentido semelhante a “*presumindo-se*”, razão pela qual dúvidas não há que está consagrada uma presunção legal.

Por outro lado, estabelece o art. 73.º da LGT que “(...) *as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, pelo que são ilidíveis (...)*”.

Assim sendo, consagrando o art. 3.º, n.º 1 do CIUC uma presunção *juris tantum* [e, portanto, ilidível], a pessoa que está inscrita no registo como proprietária do veículo e que, por essa razão foi considerada pela Autoridade Tributária como sujeito passivo do imposto, pode apresentar elementos de prova visando demonstrar que o titular da propriedade, na data do facto tributário, é outra pessoa, para quem a propriedade foi transferida.

E, no essencial da mesma linha argumentativa, se conclui igualmente que o real locatário financeiro do veículo à data do facto gerador do IUC, será também o sujeito passivo do imposto ainda que seja outro o titular inscrito no registo automóvel.

¹¹ Sob a epígrafe “princípio da equivalência” estabelece o artigo 1.º do CIUC: “*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

Sobre a noção do princípio da equivalência diz-nos SÉRGIO VASQUES: “*Em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao benefício que o contribuinte retira da atividade pública, ou em atenção ao custo que imputa à comunidade pela sua própria atividade*”(Cfr. **Os Impostos Especiais de Consumo**, Almedina, 2000, p. 110).

E, mais à frente, explica este Professor, relativamente aos automóveis: “*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*”.

Analisados os elementos carreados para o processo pela Requerente e os factos provados, extrai-se a conclusão que aquela não era proprietária dos veículos a que respeitam as liquidações em apreço, por, entretanto, já ter transferido a propriedade dos mesmos, nos termos da lei civil.

Esses elementos documentais, constituídos por cópias das respetivas faturas de venda – que não foram impugnados pela AT -, gozam da presunção de veracidade que lhes é conferida pelo art.º 75º, nº 1 da LGT, tendo, assim, idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que suportou as liquidações efetuadas.

Estas operações de transmissão de propriedade, são oponíveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto, embora os factos sujeitos a registo só produzam efeitos em relação a terceiros quando registados, face ao disposto no art. 5º, nº 1 do Código do Registo Predial [aplicável por remissão do Código do Registo Automóvel], a Autoridade Tributária não é terceiro para efeitos de registo, uma vez que não se encontra na situação prevista no nº 2 do referido art. 5º do Código do Registo Predial, aplicável por força do Código do Registo Automóvel, ou seja: não adquiriu de um autor comum direitos incompatíveis entre si.

Assim é que o registo automóvel, na economia do CIUC, representa mera presunção ilidível dos sujeitos passivos do imposto.

No caso, a requerente logrou, com total êxito, ilidir essa presunção e demonstrar que a realidade do registo era uma mera aparência dessa mesma realidade, ou seja, o proprietário inscrito não era o real proprietário na data do aniversário de matrícula dos veículos e, em consequência, era outro e não a requerente o sujeito passivos do IUC.

Nestas circunstâncias, as mencionadas e ora impugnadas liquidações devem ser anuladas e, conseqüentemente restituídas à Requerente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, as respetivas importâncias assim indevidamente cobradas e retratadas nos mencionados e documentados atos de liquidação e pagamento.

b) Juros indemnizatórios

A requerente efetuou o pagamento das liquidações, sendo que estas se revelam indevidas.

Tal circunstância configura erro imputável aos serviços na medida em que procede a impugnação dessas liquidações – artigo 43º-1, da LGT.

A privação das importâncias pagas deve ser “sancionada” com a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios decorrentes dessa mesma privação.

Se os juros indemnizatórios forem provocados pela existência de um erro imputável aos serviços (cfr. artigo 43º, nº 1 e nº 2 da Lei Geral Tributária), eles serão devidos desde o momento em que foi paga ou retida a quantia em excesso até ao momento em que seja elaborada a nota de crédito que permita ao sujeito passivo receber a quantia de que, indevidamente, ficou privado.

A taxa de juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros prevista no artigo 559º, do Código Civil, nos termos previstos nos artigos 43º e 35º-10, da LGT [cfr ainda Jorge Lopes de Sousa, **Juros nas Relações Tributárias**, in **Problemas Fundamentais do Direito Tributário**, Ed. Vislis, Lisboa, 1999, pp. 55 e ss.].

Ora, no caso, tendo a requerente efetuado o pagamento das liquidações sob impugnação, tem direito à restituição do que pagou, com juros indemnizatórios.

c) Se a apresentação de fatura de venda constitui meio idóneo para prova de venda de veículo automóvel

Esta questão já foi de algum modo respondida nas considerações supra.

Na verdade, há que considerar sempre que o contrato de compra e venda de veículo automóvel é um contrato verbal.

E, que tal como em qualquer outro contrato verbal, havendo fatura esta é documento idóneo para comprovar o negócio jurídico.

Por outro lado, não se pode confundir o documento necessário para efetivação do registo com o necessário para comprovar a transmissão da propriedade.

III – DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral, julgar totalmente procedentes os pedidos de anulação das liquidações de IUC conforme peticionado e, em consequência, anulam-se esses atos tributários, com as demais consequências legais inerentes e determina-se a restituição das importâncias dessas liquidações, com juros

indemnizatórios às taxas legais em vigor, nos termos expostos supra, desde as datas de cada um dos pagamentos até à elaboração das notas de crédito respetivas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

*

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 2.014,91.

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 17 de outubro de 2014

O Árbitro,

(José Poças Falcão)