

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 662/2014 - T

Tema: IUC - Liquidação do imposto único de circulação

Decisão Arbitral

I. - RELATÓRIO

A - PARTES

A..., com o NIF..., residente na Rua ..., Lt. ..., 3.º Ft., ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 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 o 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 08 de Setembro de 2014 e, na mesma data, notificado à AT.

2 - O 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 21-10-2014, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa como árbitro de Tribunal Arbitral Singular, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

3 - As Partes foram, em 21-10-2014, 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 05-11-2014.

5 - No dia 14 de Abril de 2015, 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, quer o entendimento que, a este propósito, se estabeleceu entre as partes, não tendo as mesmas requerido quaisquer diligências de prova autónomas, constando do processo os documentos pertinentes e mostrando-se junto aos autos o processo administrativo.

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

- a) - Declare anulação, quer dos actos de liquidação relativos ao imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), quer dos actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, inscritos na notificação das liquidações referenciadas no processo, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitantes ao veículo com a matrícula ...-...-....
- b) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do montante de € 3.397,85, que indica como valor do pedido, e que respeita às quantias indevidamente pagas a título de Imposto Único de Circulação e de Juros Compensatórios.
- c) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do montante de € 888,39 que pagou no âmbito da execução n.º

C - CAUSA DE PEDIR

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

8 - Que pagou a quantia de € 888,39 no âmbito do processo de execução n.º ..., instaurado para cobrança do IUC referente ao ano de 2012.

9 - Que foi notificada de liquidações de IUC e dos correspondentes juros compensatórios, tal como identificadas no processo, relativos aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, referentes ao veículo ...-...-....

10 - Que deduziu reclamação graciosa das referidas liquidações, tendo a AT optado pelo seu indeferimento, do qual foi interposto recurso hierárquico, recurso que veio a ser tacitamente indeferido.

11 - Que o veículo em questão estava efectivamente registado em nome da Requerente nas datas em que o imposto era exigível, sendo, porém, certo que o mesmo já havia, então, sido vendido à sociedade B... Lda, o que ocorreu em 21-10-2008.

12 - Que a venda do referido veículo resulta provada, nomeadamente, por via do modelo oficial que comporta o contrato verbal de compra e venda de veículos automóveis, que junta como Doc. 2, ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

13 - Que o registo automóvel destina-se a dar publicidade à situação jurídica do veículo, não sendo condição da transmissão da sua propriedade, constituindo uma presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito no registo.

14 - Que a expressão “*considerando-se*” usada no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, consagra a existência de uma presunção legal, o que é coerente, designadamente com o princípio da equivalência estabelecido no art.º 1.º do referido Código.

15 - Que a AT deve realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, como resulta do disposto no art.º 58.º da LGT, verdade que, no caso, se traduz na não responsabilidade da Requerente pelo pagamento do imposto em causa, face à venda do veículo antes da exigibilidade do IUC.

16- Que, tendo em vista ilidir a referida presunção, juntou, quer no quadro da reclamação graciosa, quer no âmbito do presente processo, cópia dos documentos de venda do veículo à empresa adquirente.

Em sede de IUC é tributada a propriedade dos veículos, independentemente do respetivo uso ou fruição. Assim, enquanto a situação da referida viatura não for regularizada junto das respetivas entidades, continuará a ser liquidado o imposto em nome do requerente, registado como proprietário da mesma na Conservatória do Registo Automóvel.

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

17 - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou a sua Resposta, em 10-12-2014, tendo, também, nessa mesma data, providenciando a junção aos autos de cópia do processo administrativo tributário.

18 - Na referida Resposta, a AT entende que as alegações da Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso, notoriamente errada, na medida em que, desde logo,

19 - Traduzem um entendimento que incorre, não só numa *leitura enviesada da letra da lei*, mas também numa interpretação que não atende ao *elemento sistemático*, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal, decorrendo ainda de uma interpretação que *ignora a ratio do regime* consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. (Cfr. art.ºs 7.º e 8.º da Resposta)

20 - Refere que o legislador tributário ao estabelecer, no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, 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. (Cfr. art.º 13.º da Resposta)

21 - 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 14.º da Resposta)

22 - 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*. (Cfr. art.ºs 23.º e 25.º da Resposta)

23 - Refere que o mencionado 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.ºs 26.º e 27º da Resposta)

24- 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 36.º da Resposta)

25 - Sobre a ignorância da “*ratio*” do regime, a AT considera que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrada em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente, no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o *proprietário efetivo independentemente de não figurar 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 aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel. (Cfr. art.ºs 59.º e 60.º da Resposta)

26 - Acrescenta que o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. (Cfr. art.º 62.º da Resposta)

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

28 - 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, violação que se traduziria num *entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à*

Requerida, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português, de que quer a Requerente, quer a Requerida fazem parte. (Cfr. art.º 75.º da Resposta)

29 - Acrescenta que as facturas apresentadas não constituem, claramente, prova suficiente para “*abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no art.º 3.º do CIUC*”. (Cfr. art.ºs 82.º e 83.º da Resposta)

30 - Refere que as facturas, enquanto documentos unilateralmente emitidos não podem substituir o requerimento de registo automóvel aprovado por modelo oficial, sublinhando que a inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, o que não foi feito pela Requerente. (Cfr. art.ºs 85.º a 89.º da Resposta)

31 - Refere, ainda, que, face *ao relatório da inspecção tributária efectuada à Requerente*, as referidas *facturas e as vendas a dinheiro* apresentadas, não se encontram autenticadas, nem se *comprova que os valores delas constantes tenham dado entrada contabilisticamente*. (Cfr. art.º 93.º da Resposta)

32 - Por fim, refere não ter sido a Requerida quem deu azo ao pedido de pronúncia arbitral, mas sim a Requerente, devendo, conseqüentemente, ser a Requerente condenada nas custas arbitrais “*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*”, salientando, também, não se encontrarem reunidos os pressupostos legais que permitam considerar ilegal a liquidação de juros indemnizatórios, cujo pedido foi formulado pela Requerente.

33 - Considera, a terminar, que, face a toda a argumentação exposta, os actos tributários em crise são válidos e legais, devendo o pedido de pronúncia arbitral subjacente ao presente processo ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido.

E - QUESTÕES DECIDENDAS

34 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

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

- a) Se o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir sobre o pedido de reembolso da quantia paga pelo Requerente no âmbito do processo de execução fiscal instaurado para cobrança do IUC referente ao ano de 2012.
- b) Se a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.
- c) Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, particularmente para efeitos da incidência subjectiva deste imposto.
- e) 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

36 - 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.

37 - 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).

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

39 - Tendo em conta o processo administrativo tributário, cuja cópia foi junta aos autos pela AT, e a prova documental integrante do processo, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, tal como se fixa nos termos abaixo mencionados, importando, porém, antes de mais, conhecer da competência do tribunal, relativamente ao pedido de reembolso da quantia paga pelo Requerente no quadro do processo de execução n.º

G - DO REEMBOLSO DO MONTANTE PAGO NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

40 - O Requerente, alega ter pago a quantia de € 888,39 no âmbito do processo de execução fiscal n.º ..., instaurado para cobrança do IUC referente ao ano de 2012, relativamente ao veículo com a matrícula ...-...-..., quantia que, mostrando-se indissociável do referido processo de execução fiscal, suscita a questão da competência, para efeitos do correspondente reembolso, do presente tribunal arbitral.

41 - Tendo em conta, por um lado, o disposto nos artigos 97.º, 577.º e 578.º do CPC e considerando, por outro, o disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aqui aplicáveis por força, respectivamente, do artigo 29.º, n.º 1, alíneas e) e c), do RJAT, importa conhecer, em primeiro lugar, a questão relacionada com o pedido de reembolso da quantia paga no âmbito do processo de execução fiscal atrás referenciado, na medida em que o mesmo suscita a questão de saber se o tribunal arbitral tem, ou não, competência para o efeito, o que, face ao disposto na aludida norma do CPTA, precede o conhecimento de qualquer outra matéria.

42 - A quantia relacionada com o mencionado processo de execução não é confundível com os impostos, não se inscrevendo, desde logo, nas relações jurídico-tributárias, as quais, como, nomeadamente, decorre do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º da LGT e do art.º 30.º deste mesmo diploma, implicam, para além dos sujeitos activo e passivo dessa relação, que o seu objecto respeite à liquidação e cobrança dos impostos.

43 - O âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários comporta, justamente, as pretensões que se inscrevem na aludida relação jurídico-tributária. Estabelece, com efeito, o n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que a competência dos referidos tribunais compreende: *a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*, o que evidencia a ausência de competências dos tribunais

tributários para efeitos de apreciação dos pedidos relativos aos processos de execução fiscal.

44 - O que a lei manifestamente privilegiou, relativamente ao cerne das competências dos tribunais arbitrais em matéria tributária, foi o julgamento de causas que nos tribunais administrativos e fiscais revestem a forma processual de impugnação judicial, em conformidade com o disposto na alínea a) do art.º 101.º da LGT e nas alíneas a) a f) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, cabendo notar que, mesmo neste domínio, há limitações, como resulta, designadamente, do disposto no art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

45- A este propósito, refere Jorge Lopes de Sousa, *in* Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, integrado no Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, Março, 2013, p. 105 que ficam “[...] *assim, de fora da competência destes tribunais arbitrais a apreciação de litígios gerados em processos de execução fiscal [...]*”.

46 - Assim, o pedido deduzido pela Requerente de reembolso do montante pago no âmbito do processo de execução fiscal n.º ..., instaurado para cobrança do IUC referente ao ano de 2012, não se inscreve no quadro das pretensões arbitráveis, dele não podendo conhecer este tribunal.

47 - Nestas circunstâncias, não pode este Tribunal Arbitral conhecer, *ratione materiae*, do pedido, na parte em que se requer o reembolso da quantia de € 888,39, paga no âmbito do processo de execução fiscal em referência.

II - FUNDAMENTAÇÃO

H - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

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

49 - A Requerente foi notificada de liquidações de IUC e dos juros compensatórios que lhe estão associados, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitantes ao veículo com a matrícula ...-...-..., e procedeu ao seu pagamento.

50 - A Requerente deduziu reclamação graciosa das referidas liquidações, tendo a AT optado pelo seu indeferimento, com o fundamento de que *em sede de IUC é tributada a*

propriedade dos veículos, independentemente do seu uso ou fruição, liquidando-se o imposto em nome de quem o mesmo estiver registado.

51 - O veículo referenciado no pedido de pronúncia arbitral foi vendido, em 21-10-2008, à sociedade B..., Lda, não tendo a referida empresa procedido, oportunamente, ao respectivo registo de propriedade, pelo que o mesmo permaneceu registado em nome da Requerente.

52 - A Requerente, como prova da mencionada venda e para ilidir, nomeadamente, a presunção que entende estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, juntou, quer quando deduziu a reclamação graciosa, quer no âmbito do presente processo, cópia, nomeadamente, do documento próprio, oficialmente em uso, que suporta o contrato verbal de compra e venda do veículo em questão.

53 - Nas datas relativas aos factos geradores do imposto e à sua exigibilidade, a que se reportam as liquidações de IUC em causa no presente processo, a propriedade do veículo em questão pertencia à sociedade B..., Lda.

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

54 - 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

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

I - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

56 - A matéria de facto está fixada, importando agora proceder à sua subsunção jurídica e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decididas enunciadas no n.º 35.

57 - A questão essencial e decisiva 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.

58 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para o Requerente, só o estabelecimento de uma presunção ilidível no referido art.º 3.º do CIUC é ajustável ao princípio da equivalência.

59 - A Requerida, por seu lado, considera que a interpretação defendida pela Requerente é notoriamente errada, na medida em que é a própria ratio do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel, não comportando o art.º 3.º do CIUC qualquer presunção legal.

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

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

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

62 - A propósito da interpretação da lei fiscal, cabe lembrar, como, aliás, a jurisprudência vem assinalando, nomeadamente nos Acórdãos do STA de 05/09/2012 e de 06/02/2013, processos n.ºs 0314/12 e 01000/12, respectivamente, disponíveis em: www.dgsi.pt, a

importância do disposto no artigo 9.º do Código Civil (CC), enquanto preceito fundamental da hermenêutica jurídica, que, neste quadro, não pode deixar de considerar-se.

63 - A actividade interpretativa não é, pois, contornável no respeitante à resolução das dúvidas suscitadas pela aplicação das normas jurídicas em causa.

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

65 - A finalidade da interpretação, diz-nos também o referido autor, *ibidem*, pp. 134/135, é “[...] determinar o sentido objectivo da lei [...]”. A lei, sendo a expressão da vontade do Estado, é uma “[...] vontade que persiste de modo autónomo, destacada do complexo dos pensamentos e das tendências que animaram as pessoas que contribuíram para a sua 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”.

66 - Para MANUEL DE ANDRADE, citando FERRARA, *in Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, p. 16 (2ª ed.), Arménio Amado, Editor, Sucessor - Coimbra, 1963, “*A interpretação procura a voluntas legis, não a voluntas legislatoris [...], e procura a vontade actual da lei, não a sua vontade no momento da aplicação: não se trata, pois, de uma vontade do passado, mas de uma vontade sempre presente enquanto a lei não cessa de vigorar. É dizer que a lei, uma vez formada, se destaca do legislador, ganhando consistência autónoma; e, mais do que isso, torna-se entidade viva, que não apenas corpo inanimado [...]*”.

DO ELEMENTO LITERAL

67 - 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*.

68 - 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*” a que se alude no referido artigo 3.º, n.º 1 do CIUC.

69 - 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)

70 - 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.

71 - 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.

72 - 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, designadamente nas proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013 - T, 27/2013 - T e 73/2013 - T, damos aqui os mesmos por inteiramente reproduzidos.

73 - 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 AT, 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.

74 - 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).

75 - 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*”.

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

DO ELEMENTO HISTÓRICO E RACIONAL (OU TELEOLÓGICO)

77 - 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*”.

78 - 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 no art.º 1.º do CIUC.

79 - 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 tem, aliás, de algum modo, assento constitucional, na medida em que representa um corolário do disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 66.º da Constituição.

80 - 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, enquanto sujeitos “*económico - utilizadores*”, como custos que só eles deverão suportar.

81 - 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.

82 - 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*”.

83 - 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 [...]”.

84 - 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”.

85 - 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.

86 - Caberá ainda considerar o elemento sistemático de interpretação.

DO ELEMENTO SISTEMÁTICO

87 - 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”.

88 - 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 inscrito no CIUC. 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.

89 - 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 primeiro artigo do referido 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.

90 - O elemento sistemático de interpretação e a interacção entre os diversos artigos e princípios que integram o sistema inscrito no 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.

91 - 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 os de carácter literal ou os de pendor histórico, sejam os de natureza

racional ou sistemática, todos apontam no sentido de que o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, estabelece 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 da presunção na mencionada norma corresponderá à única interpretação que se coaduna com o *princípio da equivalência*, atrás mencionado.

92 - Ainda a propósito da presunção que vem sendo referida e que se entende estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º, do CIUC, cabe notar o que vem escrito no preâmbulo do recém-publicado Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, quando, referindo-se aos veículos automóveis, considera que “*A não regularização do registo de propriedade apresenta graves consequências, quer para quem permaneceu proprietário no registo, quer para quem adquiriu e não promoveu o registo a seu favor, como também para as diversas entidades públicas que assentam as suas decisões sobre titularidades que presumem ser substantivamente verdadeiras*”. (sublinhado nosso)

93 - 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.

94 - 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.

95 - 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 do veículo em causa, nada justifica, em nosso entendimento, que o anterior proprietário seja responsabilizado pelo pagamento do IUC que for devido.

96 - 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.

97 - 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, 4.^a 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 [...]*”.

98 - 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, quer como veículos usados, quer como salvados, 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 aos elementos inscritos no processo administrativo, do conhecimento da AT.

99 - 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 do desempenho dos seus serviços, [...]*”. (Cfr. art.º 75.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.

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

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

101 - 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.*

102 - 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 excepções 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.

103 - 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.

104 - 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)

105 - 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.

106 - 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, 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)

107 - 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)

108 - 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, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, quando 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)

109 - 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 lado, presumir que o *direito existe* e que tal *direito pertence ao titular* a favor de quem o mesmo está registado, *nos precisos termos em que está definido no registo*.

110 - 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.

111 - 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*.

112 - 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 do disposto no art.º 7.º do Código do Registo Predial, que os

veículos continuam a ser propriedade da pessoa que os vendeu e que no registo se mantém seu proprietário, sendo essa pessoa o sujeito passivo do imposto, na certeza, porém, que tais *presunções são ilidíveis*, 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 afastem as presunções em causa, mediante prova das referidas vendas, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC o vendedor do veículo, que, no registo, continua a constar como seu proprietário.

M - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

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 *documental*, nesta se incluindo, designadamente, as *facturas* relativas às vendas dos veículos ou os documentos oficialmente em uso, destinados a utilizar no quadro dos contratos verbais de compra e venda de veículos.

114 - Como meio de prova de que procedeu à venda do veículo identificado no presente processo, em data anterior à da exigibilidade do imposto, a Requerente juntou, designadamente, cópia do modelo oficial utilizado para registo da propriedade do veículo automóvel.

115 - Sobre a prova junta aos autos pelo Requerente, a AT refere que as facturas apresentadas como prova de venda do veículo em questão, enquanto documentos unilateralmente emitidos pelo Requerente não constituem, claramente, prova suficiente para “*abalar a (suposta) presunção estabelecida no art.º 3.º do CIUC*”, tendo, por outro lado, procedido à 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. (Cfr. art.ºs 82.º e 83.º da Resposta)

116 - Refere, ainda, a AT que, como resulta da inspecção efectuada à Requerente, as aludidas *facturas e as vendas a dinheiro* apresentadas pela Requerente, não se encontram autenticadas, nem se *comprova que os valores delas constantes tenham dado entrada contabilisticamente*. (Cfr. art.ºs 93.º e 95.º da Resposta)

117 - Em suma, a AT entende que, nem as *facturas*, nem as *vendas a dinheiro*, possuem valor bastante com vista a ilidir a presunção legal constante do registo, mas, salvo o devido respeito, não tem razão.

Vejamos,

118 - Antes de mais, no quadro do presente processo, não consta que tenha sido realizada qualquer inspecção tributária ao Requerente.

119 - Por outro lado, entre os documentos apresentados pelo Requerente tendo em vista a prova de venda do veículo em questão, não existem quaisquer facturas ou documentos relativos a *vendas a dinheiro*.

120 - Depois, nada permite considerar que o documento oficialmente em uso, destinado a suportar os contratos verbais de compra e venda de veículos, que foi apresentado pelo Requerente, não traduza e corresponda à venda que, na realidade, aconteceu.

121 - Acresce que o Requerente, em complemento do mencionado documento oficial, junta, igualmente, aos autos, o pedido de apreensão do veículo em causa, por falta de regularização do registo de propriedade a favor da empresa B..., Lda, impulsionado pela Direcção Regional de Mobilidade e Transportes do Centro/Delegação Distrital de Viação de Castelo Branco, acompanhado de termo de responsabilidade prestado pelo Requerente, sob compromisso de honra, de que vendeu em 21-10-2008 o veículo ...-...-... à aludida empresa, bem como a cópia de um Inquérito, promovido pelo INE, ao Transporte Rodoviário de Mercadorias onde a propriedade do veículo em questão é referenciada como sendo da empresa B..., Lda, o que permite reforçar o entendimento que a venda do veículo ...-...-... ocorreu na realidade, no quadro das mencionadas circunstâncias.

122 - Os documentos atrás mencionados, inscrevendo-se, naturalmente, no quadro das relações comerciais entre duas entidades, no caso entre o *Requerente* e a *adquirente do veículo*, visam, demonstrar, junto da Administração Tributária, a existência do negócio em causa, devendo o seu conteúdo ser tido como verdadeiro, face à presunção legal estabelecida no n.º 1 do art.º 75.º da LGT.

123 - 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 a ausência de correspondência entre o teor desses documentos e a realidade, como não foi, o seu conteúdo deva considerar-se verdadeiro.

124 - Os documentos em questão apresentados pela Requerente, enquanto meios destinados a fazer prova da transacção do veículo em causa, gozando, assim, da mencionada presunção de veracidade, afiguram-se objectivamente idóneos, em ordem à demonstração da referida transacção, 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.

125 - Face ao que vem de referir-se, e tendo em conta, quer a circunstância dos actos de liquidação impugnados terem sido substancialmente analisados, no quadro da correspondente reclamação graciosa, quer a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, quer a transferência de propriedade do veículo 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.

126 - 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, o veículo em questão no presente processo foi vendido em data anterior à da exigibilidade do imposto, ou seja, ao momento em que a Administração Tributária 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.

127 - 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, n.º 1 do CIUC consubstancia uma presunção, nem tendo em conta os elementos probatórios que lhe foram apresentados, como resulta do processo administrativo, 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.

N - REEMBOLSO DO MONTANTE PAGO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

128 - 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)

129 - 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)

130 - 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 de *imposto e de juros compensatórios*, o que no caso dos autos se concretiza no montante de € 3.397,85, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

131 - 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 € 3.397,85, que serão contados, desde a data do pagamento do imposto e dos correspondentes juros compensatórios, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

O - CUSTAS ARBITRAIS

132 - A propósito das custas arbitrais, mais concretamente sobre a responsabilidade pelo seu pagamento, que a AT, na medida em que não deu azo ao pedido de pronúncia arbitral, 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, pois, o que se aplicará no caso dos autos.

CONCLUSÃO

133 - 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.

134 - Por outro lado, porque a AT, à data da ocorrência dos factos tributários, considerou o Requerente proprietário do veículo referenciado no presente processo, considerando-o, como tal, sujeito passivo do imposto, quando tal propriedade, relativamente ao *veículo* 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

135 - 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 e de juros compensatórios a que se refere o pedido da Requerente, referentes aos anos de 2009 a 2012, tal como identificados nos autos, respeitantes ao veículo identificado no processo;
- Anular, conseqüentemente, quer os actos de liquidação de IUC, quer os actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitantes ao veículo, tal como identificado nos autos;
- Condenar a AT ao reembolso da quantia de € 3.397,85, referente ao IUC liquidado e pago no ano de 2013, bem como aos correspondentes juros compensatórios, nos termos que se deixam mencionados no Processo, e ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento do IUC e dos JC, 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 € 3.397,85.

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 € 612,00.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Abril de 2015

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.)