

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 678/2014-T**

**Tema: IUC – Incidência subjectiva; Prova documental**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

A..., Instituição Financeira de Crédito, SA, contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., n.º 5, ...º, em Lisboa, doravante designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º 1 a) e 10.º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade de 97 (noventa e sete) atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), juntos como Doc. n.º 1 e que se encontram enumerados no Doc. n.º 5 do Pedido, para os quais se remete e se dão por integralmente reproduzidos, efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira e relativos ao ano de 2013, no valor global de € 6.561.95, incluindo juros compensatórios.

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-09-2014.
2. Nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. Em 31-10-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 20-11-2014.
5. Por despacho de 06-03-2015, o tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações finais.
6. 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 DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
7. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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).
8. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
9. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são, em súmula, as seguintes:

### **Alegações da Requerente**

10.1 A título prévio, a Requerente alega a sua legitimidade processual para apresentar o pedido de pronúncia arbitral relativo às liquidações do imposto ora impugnadas, notificadas às sociedades B..., Lda, C..., Lda, D..., SA, por o conjunto dos seus ativos, passivos, direitos e responsabilidades terem sido incorporados na

esfera da ora Requerente, no âmbito de processos de fusão, conforme documentos comprovativos que junta.

10.2 Em conformidade, nos termos do artigo 65.º da LGT, a Requerente é parte legítima no presente processo.

10.3 A Requerente é uma instituição financeira de crédito que tem por objeto social a prática de operações permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos.

10.4 No exercício da sua atividade, a Requerente concede aos seus clientes financiamentos destinados à compra de viaturas automóveis.

10.5 O financiamento dos veículos é formalizado através de outorga de contratos de mútuo em que o mutuário concede a favor do mutuante, como garantia integral do pagamento da quantia mutuada, uma reserva de propriedade do veículo automóvel, até ao integral pagamento da quantia mutuada. Em alternativa, o financiamento é feito através da celebração de contratos de locação financeira.

10.6 A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia por considerar-se ser o sujeito passivo de IUC dos 97 veículos identificados no Doc. n.º 5, anexo ao Pedido.

10.7 Não tendo exercido aquele direito, a AT procedeu à liquidação do IUC e juros compensatórios.

10.8 A Requerente considera, todavia, já não ser o sujeito passivo pelas seguintes razões: em 84 das situações em apreço os veículos foram alienados pela Requerente antes da data da ocorrência do facto gerador do imposto; nas restantes 13 situações existem contratos de locação financeira, vigentes no período de tributação em análise, através dos quais a Requerente transferiu a posse dos veículos para o locatário.

10.9 Para comprovar estes factos, junta cópia das faturas de venda das 84 viaturas e os contratos de locação financeira das 13 viaturas restantes.

10.10 A questão controvertida cinge-se, no essencial, à interpretação do artigo 3.º do Código do IUC. Vejamos.

10.11 A génese da relação jurídica de imposto pressupõe a verificação cumulativa de três pressupostos necessários ao seu surgimento: elemento real, elemento pessoal e elemento temporal.

10.12 Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, o pressuposto da incidência real está verificado: o imposto incide sobre o veículo das categorias seguintes, matriculados ou registados em Portugal, como é o caso.

10.13 Quanto à incidência temporal, o imposto é exigível no primeiro dia do período de tributação, entendido como o ano em que se inicia a matrícula ou em cada um dos aniversários.

10.14 Em terceiro, atendendo aos vários elementos da interpretação – elemento gramatical e elemento histórico, subdividindo-se este último em elemento histórico, elemento racional e elemento sistemático - não está preenchido o pressuposto da incidência pessoal, pelo que a ora Requerente não é, *in casu*, sujeito passivo do imposto liquidado.

10.15 Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do Código do IUC, “*são sujeitos passivo do imposto os proprietários dos veículos*” e “*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 de contrato de locação.*”

10.16 Ao afirmar que “*são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”, o artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC consagra uma presunção ilidível, conforme dispõe o artigo 73.º da LGT.

10.17 Acrescenta-se ainda que estamos perante uma presunção legal e não uma ficção legal - como parece defender a AT -, sob pena de ignorarmos a conexão entre o sujeito passivo do imposto e o uso do veículo, conforme *ratio legis* do imposto.

10.18 Em termos sistemáticos, sempre seria inconstitucional uma norma de incidência baseada numa ficção legal por violação do princípio da igualdade, com os mesmos fundamentos já utilizados pelo Tribunal Constitucional para a presunção *jus et de jure* consagrada numa norma de incidência.

10.19 Para ilidir a presunção, a Requerente demonstrou que a titularidade do veículo pertence a um terceiro, apresentando, para o efeito, as faturas de venda das viaturas em momento anterior ao que ocorreu a liquidação do imposto; para as viaturas objeto de locação financeira, apresentou os respetivos contratos.

10.20 Para finalizar, salienta ainda que a compra e venda e a locação são contratos com eficácia real no sentido de que a transferência da propriedade ou da posse se verifica em consequência do próprio contrato, pelo que também é manifesto que os documentos juntos ao presente articulado, os quais titulam os respetivos contratos de compra e venda e de locação são documentos bastantes para provar a propriedade e a posse do veículo.

10.21 Invoca ainda as Decisões Arbitrais n.ºs 14/2013-T, 256/2013-T, 1/2014-T, 294/2013-T, 287/2013-T e 286/2013-T, deste CAAD, em que se decidiu em sentido idêntico.

10.22 Termina requerendo a anulação das liquidações de IUC objecto do presente processo com fundamento em errónea qualificação dos factos tributários nos termos do artigo 99.º, al. a), do CPPT.

### **Resposta da Requerida**

11.1 Na resposta, a título introdutório, a AT reconhece a existência da jurisprudência citada pela Requerente mas relembra a inexistência de precedente jurídico em Portugal.

11.2 Por outro lado, lembra existir uma linha de jurisprudência relevante no que se refere à prova documental cabal para ilidir a presunção constante do registo (vide processos n.ºs 63/2014-T, 126/2014-T, 130/2014-T, 150/2014-T, 220/2014-T, e 339/2014-T).

11.3 Em termos materiais, a AT entende que as alegações da Requerente: a) constituem uma leitura enviesada da letra da lei; b) não atendem ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o IUC e, mais amplamente em todo o sistema jurídico-fiscal; e, por fim, c) decorrem ainda de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

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

11.5 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”.

11.6 Assim, a redação 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 efetuar uma interpretação contra legem.

11.7 Em conformidade, este 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 ...OBEPNF. (Cfr. art.º 24.º da Resposta)

11.8 Sobre o elemento sistemático de interpretação, a Requerente alega que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio legal. (Art.º 25.º da Resposta)

11.9 Por fim, atentos à “ratio”, dos debates parlamentares em torno da aprovação do presente regime, resulta claramente que o regime de tributação automóvel aprovado estabelece que o IUC “passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos” (artigo 46.º).

11.10 Acrescenta ainda que as facturas por si só não constituem documento idóneo para comprovar a venda dos veículos, uma vez que, tratando-se de um contrato sinalagmático, não revelam, por si só, uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade por parte do pretense adquirente.

11.11 Esta inequívoca declaração de vontade poderia ter sido indiciada mediante a junção de cópia de documentos contabilísticos e de documentos bancários que fizesse prova, inequivocamente, da alienação dos mesmos, o que não foi feito.

11.12 Quanto à responsabilidade pelo pagamento das custas judiciais: não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral mas sim a Requerente que só alegou a pretensa transmissão da propriedade após a liquidação do imposto.

11.13 Consequentemente, deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais, em linha com o decidido em questão similar no âmbito do Processo n.º 72/2013-T deste Centro de Arbitragem.

Tudo visto, cumpre proferir decisão final.

## **A. MATÉRIA DE FACTO**

### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente é uma instituição financeira de crédito que tem por objeto social a prática das operações permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos.
- 2- No âmbito da sua atividade, a Requerente concede aos seus clientes financiamentos destinados à compra de viaturas automóveis, os quais são consubstanciados em contratos de mútuo em que o mutuário concede à Requerente, como garantia, a reserva de propriedade do veículo automóvel até ao integral pagamento da quantia mutuada, ou em contratos de locação financeira.
- 3- A Requerente incorporou por fusão as sociedades B..., Lda, C..., Lda, D..., SA..
- 4- As incorporadas, por constituírem as entidades em nome das quais os veículos se encontravam registados, foram notificadas para exercer o direito de audição prévia em relação à liquidação oficiosa de IUC respeitante ao ano de 2013 relativa aos veículos identificados no Doc. n.º 5 junto ao Pedido.



5- As incorporadas foram objeto das liquidações oficiosas de Imposto Único de Circulação, (IUC) respeitante a 2013, constantes das demonstrações de liquidações relativas às viaturas nelas identificadas que constam do doc. n.º 1 junto ao Pedido, que se dá por reproduzido, e que se enumera na listagem constante do doc. n.º 5.

## **B. DO DIREITO**

Atenta as posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, a questão central é saber se, na data da ocorrência dos factos geradores do imposto (artigo 3.º n.º 1, do CIUC) os proprietários dos veículos não forem os que constam do registo, serão apesar disso estes que serão sempre considerados os sujeitos passivos do IUC, não sendo por consequência considerada presunção ilidível a titularidade revelada pelo registo ou, dito doutro modo, se a norma de incidência subjetiva constante do artigo 3º nº 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.

De igual modo, pretende-se também saber se na vigência de um contrato de locação financeira quem assume a qualidade de sujeito passivo de IUC é o proprietário do veículo (entidade locadora) ou o locatário.

Esta matéria foi já abundantemente tratada na Jurisprudência Arbitral Tributária. Veja-se, a título de exemplo, as diversas decisões do CAAD publicadas em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), nomeadamente as proferidas nos processos nºs 14/2013, 256/2013-T, 228/2014, 222/2014, 230/2014 e 230/2014. No presente acórdão seguiremos o entendimento e conclusões daquelas decisões.

Pela síntese e clareza de pensamento, aderimos, sem reservas, ao enquadramento feito na decisão arbitral no âmbito do Processo n.º 230/2014-T, que citamos e para a qual remetemos:

*“O sentido geral e unânime de tal Jurisprudência é o de considerar que o artigo 3º-1, do CIUC, consagra presunção ilidível da titularidade da propriedade as menções ou*

*inscrições constantes na Conservatória do Registo Automóvel e/ou da base de dados do IMTT à data do facto tributário.*

*Ou seja: liquidado o IUC em função das inscrições do registo ou de harmonia com os elementos que constam nas bases de dados do IMTT, pode o sujeito passivo exonerar-se do pagamento demonstrando a não correspondência entre a realidade e aquelas inscrições e elementos de que se socorreu a Autoridade Tributária para proceder às liquidações.*

*Não se antolham razões para inverter o alterar o sentido essencial desta Jurisprudência.*

*Vejamos então, de novo e mais de perto a questão:*

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

*Artigo 3º*

*Incidência Subjetiva*

*1 – 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.*

*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 nº1 do artigo 11º 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 interpretação<sup>1</sup> do art. 3º, nº 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*

---

<sup>1</sup> 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*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

*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 doutamente 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.*

*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, por último, 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 Francisco 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 Batista 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 imprevisas 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; 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 Batista 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” (art.º 9.º, 1.º). Esta expressão, propositadamente incolor, significa exatamente que o legislador não se quis comprometer” (loc. cit., p. 188).

No mesmo sentido se pronunciam P. de Lima e A. Varela, em anotação ao artigo 9.º do CC (Cfr. Código Civil Anotado – vol. I, Coimbra ed., 1967, p. 16 ).

E sobre o n.º 3 do artigo 9.º do CC refere ainda Batista Machado: “(...) este n.º 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” (Obra e loc. cit. p. 189/190).

Logo a seguir este insigne Mestre chama a atenção de que o n.º 1 do artigo 9.º, 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 ainda Batista 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” . este elemento de interpretação “tem decididamente uma conotação atualista (loc. cit., p. 190) no que coincide com a opinião expressa por P. de Lima E A. Varela, nas anotações ao artigo 9.º 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 atraiçooou 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).*

*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” (Batista Machado, loc.cit., p. 183).*

*“(…) 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 (Joseph Kohler, citado por Manuel de Andrade, in Ensaio, p. 27).*

*Descendo ao caso dos autos e ao enquadramento legal e jurídico que lhe subjaz:*

*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 esta 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 [grifado nosso] 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 outrem[5].*

*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.*

*(...)*

#### ***B – A locação financeira e o sujeito passivo do IUC.***

*Como se viu, a lei dispõe que serão sujeitos passivos os proprietários dos veículos [art 1.º-1, do CIUC], equiparando a proprietário o locatário financeiro, o adquirente com reserva de propriedade e outros titulares de direitos de opção.*

*Voltando à interpretação da lei e ao que se deixou explanado, reconhecendo, designadamente que o IUC é um imposto ambiental e viário [cfr artigo 1.º, do CIUC, para além de outras normas deste compêndio donde ressalta igual conclusão, como v. g., o artigo 7.º (referência ao nível de emissão de carbono) e os arts 9.º e ss (tratando das taxas, há referência constante ao nível de emissão de carbono)].*

*Pode, por isso, concluir-se que a referência do imposto, a capacidade contributiva está assente no veículo e, conseqüentemente, em quem o utiliza.*

*E se assim é, não faz sentido tributar o locador financeiro – proprietário formal do veículo ou, um “quase proprietário” mas não o seu proprietário, digamos, económico – e deixar fora dessa tributação quem verdadeiramente age como proprietário, utilizando o veículo como propriedade sua, ou seja, o locatário financeiro. É este que utiliza ou usufrui do veículo e de todas as comodidades (e incomodidades...) que este proporciona.*

*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 esta matéria, até ao Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de Maio, o último a anteceder o CIUC [cfr Lei n.º 22-A/2007, com as alterações da Lei 67-A/2007 e 3-B/2010], foi consagrada a presunção [grifado*

*nosso] 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 (locatário financeiro, por exemplo) 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, como se viu, sujeitar os proprietários dos veículos a suportarem os prejuízos por danos viários e ambientais causados por estes, como se alcança do teor do art. 1.º 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” e utilizadores dos veículos, 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 outrem.*

*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-locatários financeiros 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.”*

Acrescentamos ainda que este entendimento é confirmado pela previsão do artigo 19.º do CIUC que determina que *ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.* Isto é, a entidade locadora deve informar a AT da celebração, in casu, dos contratos de locação financeira para que esta possa proceder à liquidação do imposto ao locatário.



Em conclusão, se na data da ocorrência do facto gerador do imposto vigorar um contrato de locação financeira que tem como objecto um veículo automóvel, o sujeito passivo do imposto não é o locador mas, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, o locatário, por ser este que tem o gozo do veículo, independentemente do registo do direito de propriedade permanecer em nome do locador.

## **2. Da prova da transmissão das viaturas automóveis**

Face ao exposto supra, concluímos que o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT, de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário. *In casu*, a Requerente tem de provar, a fim de ilidir a presunção do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC (e até do Registo Automóvel) que não era proprietária dos veículos em causa no período a que dizem respeito as liquidações impugnadas.

Para provar que ocorreram tais transmissões de propriedade através de contratos de compra e venda, a Requerente apresenta cópia das faturas.

Nas suas alegações, a Requerida alega que as faturas, enquanto documentos particulares e unilaterais, não constituem prova bastante para ilidir a presunção.

Discordamos deste entendimento.

Não pode deixar de ser assinalado, desde logo, que o contrato de compra e venda de veículo automóvel é contrato verbal, não sujeito, por conseguinte, a forma específica. Deste enquadramento resulta, inevitavelmente, uma especial importância do documento fiscal não só para efeitos tributários mas também para efeitos civis ou outros.

No caso, a Requerente apresentou faturas, emitidas nos termos legais, comprovativas da operação de venda. As faturas constituem, para efeitos fiscais, os documentos legalmente exigidos para comprovar as operações de vendas e prestações de serviços, conforme resulta expressamente dos vários códigos fiscais (veja-se o disposto no n.º 6 do artigo 23.º do

Código do IRC, al. b) do n.º 1 do artigo 29.º e artigo 36.º do Código do IVA e artigo 115.º do Código do IRS).

Estranho seria, portanto, que uma fatura constitua, na ótica do transmitente, prova suficiente para apurar um rendimento da venda de uma viatura, tributável em sede de IRS (no regime de contabilidade organizada) ou IRC mas, em sentido contrário, não constitua prova suficiente para comprovar a mesma transmissão, agora para efeitos de IUC.

Esta afirmação não obsta a que a AT demonstre que se trata de um documento falso por não existir qualquer transmissão (com todas as consequências fiscais e penais).

*In casu*, não há qualquer prova ou sequer indícios que ponham em causa a presunção de boa fé do contribuinte e dos documentos apresentados, conforme resulta expressamente do disposto no artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

**Em conclusão, estão reunidos os pressupostos necessários para a procedência do pedido de anulação das liquidações, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos.**

\*

#### **D. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações identificadas no Anexo à presente Decisão Arbitral, e correspondentes liquidações adicionais de juros compensatórios, no montante global de € 6.561,95;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento das custas do processo, no montante de € 612,00.

#### **E. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 6.561,95, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **F. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

A responsabilidade pelas custas é da parte vencida porque, ao contrário do alegado, a AT poderia ter procedido à revogação dos atos de liquidação identificados nos 30 dias seguintes ao do conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral (artigo 13.º n.º 1 do RJAT).

Notifique-se.

Lisboa

12 de Junho de 2015

O Árbitro

(Amândio Silva)