

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 69/2015 -T

Tema: IUC – Incidência subjetiva; Presunções legais

Decisão Arbitral

I RELATÓRIO

A... SA, pessoa coletiva ... (Serviço de Finanças de ... – ...) com sede no Lugar de ..., ..., ..., 4405 - 849 ...,

ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 do Art. 2º e dos Arts. 10º e seguintes do DL 10 /2011 de 20 de Janeiro, veio requerer pronúncia arbitral “(...) tendo em vista a resolução do diferendo que vem mantendo com a Autoridade Tributária e com o objetivo de ver declarada a ilegalidade e conseqüente anulação dos 135 actos de liquidação relativos ao Imposto Único de Circulação referente aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitante aos 135 veículos/matrículas melhor identificados no mapa que constitui o DOC.Nº1 que segue em anexo, bem como dos actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, tudo somando a quantia de 117.179,42€ cuja desagregação é a seguinte:

Imposto Único Circulação-----105.473,64€

Juros Compensatórios-----11.705,78€

(...)”

Considera a Requerente que os atos tributários de liquidação do Imposto Único de Circulação em causa, enfermam de erro sobre os pressupostos de facto, o que consubstancia um vício de violação de lei, por força do art.º 99.º, alínea a) do CPPT, susceptível de fundamentar a anulação de tais atos tributários e pede que este Tribunal declare a ilegalidade e conseqüente anulação, quer dos atos de liquidação



relativos ao Imposto Único de Circulação referentes aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respeitante aos 135 veículos/matrículas identificadas no Doc.Nº1, quer dos atos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, totalizando a quantia de 117.179,42€ correspondente a:

Imposto Único Circulação-----105.473,64€

Juros Compensatórios-----11.705,78€

Fundamenta o seu pedido alegando, no essencial e em síntese:

a) A falta de utilização das viaturas, seja decorrente da diminuição da atividade, da apreensão de documentos por força de penhoras ou simplesmente pelo facto de não utilizar os veículos levou a Requerente a deixar de liquidar o IUC respeitante aos anos em questão;

b) Embora ainda tenha recursos hierárquicos pendentes de decisão existem um conjunto de processos em que o indeferimento do Recurso Hierárquico foi já notificado à Requerente;

c) Em 10.11.2014 foi-lhe notificado o indeferimento referente aos processos n.ºs:

...20141...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...		

d) Em 20.11.2014 o indeferimento do processo n.º...2014....

e) Em 24.11.2014 o indeferimento dos processos n.ºs:

...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...		

f) Em 25.11.2014 o indeferimento dos processos n.ºs ...2014... e ...2014....

g) Em 26.11.2014 o indeferimento do processo n.º ...2014....

h) Em 27.11.2014 o indeferimento dos processos n.ºs:

...2014...	...2014...	...2014...	...2014...
...2014...	...2014...	...2014...	
...2014...	...2014...	...2014...	

i) Subsistem ainda por decidir 54 Recursos Hierárquicos sobre a mesma matéria, tudo conforme melhor se pode constatar pela análise do mapa resumo junto sob **Doc.N.º2**.

j) Em consequência da falta de pagamento do IUC, durante o mês de Agosto de 2013, a Autoridade Tributária remeteu à Requerente 398 actos de liquidação de IUC começando no ano de 2009 e terminando no ano de 2012, distribuídos pelos 139 veículos registados em nome da Requerente, conforme mapa resumo que junta sob DOC.N.º2.

k) A situação dos veículos automóveis elencados no Doc.N.º1, pode ser analisada nos seguintes grupos

- Veículos que se encontram em ... (sede da Requerente)
- Veículos que se encontram na Região Autónoma da Madeira
- Veículos que se encontram em Angola
- Veículos que se encontram em Marrocos

VEÍCULOS QUE SE ENCONTRAM EM ... (DOC.N.º5)

l) Os 37 veículos relacionados deixaram de circular em data anterior ao do primeiro IUC que se encontra a ser reclamado, sendo que um deles, a mota com a matrícula ...-...-..., foi roubada;

m) 6 veículos foram vendidos antes do primeiro IUC que se encontra a ser reclamado (...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-... e ...-...-...);

- n) 13 veículos foram vendidos ou no próprio ano do imposto que está a ser exigido ou no primeiro deles (...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-... E ...-...-...);
- o) Dos 37 veículos relacionados 33 têm a matrícula cancelada.

VEÍCULOS QUE SE ENCONTRAM NA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES (DOC.Nº6)

- p) Encontra-se a ser exigido o IUC respeitante aos anos de 2009 a2012;
- q) Todos os veículos deixaram de circular em data anterior, uma parte significativa devido à idade dos veículos e à falta de condições para poder circular;
- r) A grande maioria dos veículos foi vendida para sucata tendo sido destruída após a venda;
- s) Dos 33 veículos relacionados, 25 têm a matrícula cancelada;
- t) Dos 33 veículos elencados 2 foram vendidos antes do primeiro IUC que se encontra a ser reclamado (...-...-... e...-...-...)
- u) Dos 33 veículos elencados 8 foram vendidos no final do 1º ano de IUC que se encontra a ser reclamado (...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-... e ...-...-...)

VEÍCULOS QUE SE ENCONTRAM NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (DOC.Nº7)

- v) Encontra-se a ser exigido o IUC referente aos anos de 2009 e2010
- x) Todos os veículos deixaram de circular em data anterior;
- z) As 4 matrículas encontram-se canceladas;
- aa) Os 4 veículos foram vendidos.

tantum) da existência do direito (art.s 1º, nº1 e 7º, do CRP84 e 350º,nº 2, do C. Civil) bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constantes”.

ll) Não existindo no CRP qualquer disposição que vá no sentido de considerar o registo como condição de validade dos contratos a ele sujeitos e sendo o entendimento unânime da doutrina e da jurisprudência o que atrás se deixou expresso, conclui-se que para adquirir a qualidade de proprietário basta que este figure no contrato de compra e venda como comprador, independentemente do registo, uma vez que este não tem valor constitutivo mas apenas declarativo, não afectando a ausência de registo a qualidade de proprietário. [Como também se pode ler no Acórdão do STJ de 15.12.1977 (proc. 0066582) “o registo predial tem função meramente declarativa”; “a presunção de que o direito registado pertence a pessoa em cujo nome está inscrito, pode ser ilidida por prova em contrário”].

mm) O conceito de terceiro para efeitos do registo predial e concomitantemente do registo da propriedade automóvel, foi interpretado no acórdão de uniformização de jurisprudência de 18 de Maio de 1999 de forma restritiva, forma esta que veio a receber consagração legal no nº4 do artigo 5º do CRP nos termos do qual “terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si”, redacção que se manteve até hoje. (Ac. STJ 25.1.2001 – Proc. 299/00, 7ªSecção).

nn) Face à noção legal e jurisprudencial de “terceiro”, vinga o entendimento de que a AT não preenche os requisitos daquela noção de “terceiro” não podendo, desta forma, invocar a ausência de registo para justificar a ineficácia dos contratos de compra e venda de veículos automóveis.

oo) O nº 1 do artigo 3º do CIUC consagra uma presunção de que a pessoa singular ou coletiva em nome do qual o veículo se encontra registado é de facto o seu proprietário.

pp) Daí que, se o comprador e novo proprietário do veículo não proceder ao registo do seu direito de propriedade, presume-se que este direito continua a ser do

vendedor podendo, todavia, esta presunção ser ilidida mediante prova em contrário, ou seja, prova por qualquer meio da respectiva venda (Cfr. Arts. 1º do DL nº 54/75, 7º do CRP e 350º, nº 2, do CC).

qq) Não podendo a Autoridade Tributária prevalecer-se da ausência de actualização do registo do direito de propriedade, para exigir o pagamento do imposto ao anterior proprietário em nome do qual o veículo se encontra registado se, por qualquer meio, lhe for apresentada prova bastante da respectiva venda.

rr) Sendo esta interpretação do nº1 do artigo 3º do CIUC a que melhor se identifica com os princípios a que a Autoridade Tributária deve subordinar-se, designadamente, o princípio do inquisitório com vista à descoberta da verdade material.

A autora não procedeu à nomeação de árbitros, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

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

O Tribunal ficou constituído em 15-4-2015 [artigo 11º-1/c), do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º, da Lei nº 66-B/2012, de 31-12]

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e juntou os processos administrativos, defendendo, no essencial, que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente e que os atos tributários impugnados se devem manter na ordem jurídica.

Em 22-6-2015 realizou-se a reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT) a que se seguiu a produção de prova testemunhal após o que ambas as partes produziram as respetivas alegações orais.

Saneador/Pressupostos processuais

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

Tratando-se do mesmo tributo (IUC) e ponderada a identidade dos fundamentos de facto e de direito em todas as impugnações das liquidações, verificam-se os pressupostos previstos nos arts 104º, do CPPT e 3º, do RJAT, para a cumulação dos pedidos.

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

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

II FUNDAMENTAÇÃO

Os factos provados

É o seguinte o quadro factual essencial assente para enquadrar jurídica e legalmente as questões suscitadas¹:

a) A Autora é uma empresa de construção civil e obras públicas que exerce a sua atividade em todo o território nacional (incluindo as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira onde manteve delegações) bem como no Reino de Marrocos e em Angola;

b) Em consequência da falta de pagamento do IUC, durante o mês de Agosto de 2013, a Autoridade Tributária remeteu à Requerente 398 actos de liquidação de IUC começando no ano de 2009 e terminando no ano de 2012, distribuídos pelos 139 veículos registados em nome da Requerente, conforme mapa resumo que se junta sob DOC.Nº2;

c) A Requerente era proprietária à data das sobreditas liquidações de IUC, dos veículos identificados nos documentos n.º 1 e 2, junto com a petição arbitral, designadamente dos seguintes:

¹Para melhor facilidade expositiva (embora, quiçá, menos correcta) com o quadro factual vão sendo indicadas as razões, não só factuais mas também jurídicas (v.g., ilisão da presunção de titularidade que consta do registo, etc.), em que o Tribunal fundou a sua convicção.

MATRÍCULA	ANO	MÊS	ÚLTIMO IUC	DEMONSTRAÇÃO LIQUIDAÇÃO IUC`s - 26OUT13	DEMONSTRAÇÃO LIQUIDAÇÃO JUROS - 26OUT13	OBS:
.....	2004	11	Dez-08	158,60 €	12,12 €	s/doc
.....	2001	1	Jan-09	29,00 €	4,35 €	s/doc
.....	2002	5	Mai-09	51,70 €	7,08 €	s/doc
.....	1999	3	Mar-09	29,00 €	4,17 €	s/doc
.....	1997	7	Ago-09	787,00 €	86,58 €	s/doc
.....	2000	9	Out-09	1.206,00 €	100,16 €	s/doc
.....	2002	4	39539	106,90 €	8,65 €	s/doc
.....	1998	7	Ago-09	2.095,00 €	187,87 €	s/doc
.....	2001	1	Jan-09	104,14 €	13,53 €	s/doc
.....	1994	4	Mai-09	2.564,00 €	255,86 €	s/doc
.....	2002	1	Jan-09	106,90 €	9,71 €	s/doc
.....	2002	1	Jan-09	106,90 €	9,71 €	s/doc
.....	1998	10	Nov-09	573,00 €	45,60 €	s/doc
.....	2004	9	Out-09	101,54 €	8,44 €	s/doc
.....	2004	11	Dez-08	158,60 €	12,12 €	s/doc
.....	1999	1	Jan-09	1.194,00 €	130,87 €	s/doc
.....	2000	10	Isento até 2011	5,37 €	0,22 €	s/doc
.....	2004	9	Out-09	101,54 €	8,44 €	s/doc
.....	1994	2	Fev-09	836,00 €	122,86 €	s/doc
.....	2003	1	Dez-08	797,00 €	72,36 €	s/doc
.....	1999	1	Jan-09	51,30 €	7,70 €	s/doc
.....	1999	1	Jan-09	158,20 €	17,33 €	s/doc

.....	1999			29,00€	4,53 €	s/doc
.....	2004	4	Mai-09	147,00 €	14,67 €	s/doc
.....	2007	1	Fev-10	442,78 €	39,98 €	s/doc
.....	2001	1	Jan-09	99,00 €	8,99 €	s/doc
.....	1997	4	Mai-09	2.482,00 €	247,67 €	s/doc
.....	1992	12	Dez-08	1.281,00 €	143,83 €	Falta 2010
.....	1997	2	Fev-09	51,30 €	7,54 €	s/doc
.....	1994			145,00 €	16,30 €	s/doc
.....	1994	3	Jul-06			s/doc
.....	1998	2	Fev-08	101,24 €	10,77 €	s/doc
.....	2010	10	2010	29,00€	3,48€	s/doc
.....	2000	6	Jun-09	573,00 €	53,37 €	s/doc
.....	2001	10	Nov-09	147,00 €	11,71 €	s/doc
.....	1996	4	Mai-09	1.243,00 €	124,01 €	s/doc
.....	1992	10	2009-2012	195,00 €	19,24€	s/doc
.....	1999	12	2009	48,00 €	7,32 €	s/doc
.....	1994	3	Mar-09	2564,00 €	264,29 €	s/doc
.....	1992	11	Dez-08	429,00 €	67,04 €	s/doc

.....	1992	11	Dez-08	429,00 €	67,04 €	s/doc
.....	1999	3	Mar-08	573,00 €	59,08 €	s/doc
.....	2000	11	Dez-08	158,60 €	12,12 €	s/doc
.....	2002	1	Jan-09	48,00 €	7,20 €	s/doc
.....	1999	7	Ago-09	29,00 €	3,77 €	s/doc
.....	2000	12	2009-2011	145,00€	16,30 €	s/doc
.....	1998	1	Jan-09	158,20 €	17,33 €	s/doc
.....	2000	11	2009	32,80 €	5,13€	s/doc
.....	1998	1	Jan-09	147,00 €	16,12 €	s/doc
.....	1999	6	Ago-09	2.095,00 €	195,05 €	s/doc
.....	1999	6	Jun-09	1.215,00 €	113,12 €	s/doc
.....	1979	11	Jul-05	1.887,00 €	179,92 €	Falta 2009
.....	1972	5	2009	?	?	s/doc
.....	1972	5	2009	?	?	s/doc
.....	1988	8	Ago-08			s/doc
.....	1989	6	Jun-09	1.426,00 €	132,77 €	s/doc
.....	1989	6	2009/2010	926,00€	141,63 €	s/doc
.....	1987	1	Jan-09	2.665,00 €	292,15 €	s/doc
.....	1974	12	Dez-08	940,00 €	87,72 €	s/doc
.....	1986	8	Set-09	1.426,00 €	123,19 €	s/doc
.....	1998	2	Fev-08	134,04 €	16,80 €	s/doc
.....	1969	3	Jul-03	1661,00 €	202,68 €	s/doc
.....	1974	12	Dez-08	940,00 €	87,72 €	s/doc



TOTAL				38.363,65 €	3.947,31 €	
-------	--	--	--	-------------	------------	--

d) Relativamente aos veículos identificados no **documento n.º 5 – veículos que se encontram em ...**, [dos quais a Requerente juntou documentos com vista à ilisão da presunção de propriedade estabelecida no artigo 3.º do Código do IUC], tal ilisão não foi conseguida quanto seguintes veículos:

1. ...-...-... – ano 2009/2010: a Requerente juntou uma nota de débito, com o descritivo de cedência de equipamento. Tal documento afigura-se insuficiente para demonstrar que houve efetivamente transferência da propriedade do veículo.

Em consequência, considera-se devido o IUC liquidado pela AT (€103 + €14,03).

2. ...-...-... – de 2009-2012: a Requerente juntou uma nota de débito, com o descritivo de cedência de equipamento. Tal documento afigura-se insuficiente para demonstrar que houve efetivamente transferência da propriedade do veículo.

Em consequência, considera-se devido o IUC liquidado pela AT (€195 + €21,90).

3. ...-...-... – de 2009 a 2012: a Requerente juntou uma declaração de venda, que não está totalmente preenchida, faltando a identificação do comprador. Tal documento afigura-se insuficiente para demonstrar que houve efetivamente transferência da propriedade do veículo.

Em consequência, considera-se devido o IUC liquidado pela AT (€75,46 + €8,97).

4. ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-...: a Requerente juntou apenas as facturas de venda dos veículos, não podendo o Tribunal considerar que com tais documentos ficou demonstrada a transferência de propriedade dos veículos, uma vez que não foram juntas quaisquer comprovativos de pagamento, declarações de

venda ou outros documentos demonstrativos da transferência de propriedade. Mantêm-se os atos de liquidação de IUC de juros compensatórios quanto aos seguintes veículos:

[Em suma: com base nos documentos juntos, está o Tribunal convencido que quanto aos atos de liquidação de IUC identificados no documento n.º 5, a responsabilidade pelo seu pagamento é imputável à Requerente].

e) Relativamente aos veículos identificados no **documento n.º 6 – veículos que se encontram na Região Autónoma dos Açores**, dos quais a Requerente juntou documentos com vista à ilisão da presunção de propriedade estabelecida no artigo 3.º do Código do IUC, o Tribunal considera que, em nenhuma situação, pode ser considerada ilidida a presunção de propriedade da Requerente.

f) Na verdade, quanto aos veículos alegadamente sem condições de circulação e/ou penhorados, entende o Tribunal que a Requerente não fez prova de se ter operado a transferência da propriedade dos automóveis, sendo, portanto, aplicável, nestas situações, a presunção de propriedade prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC.

[Em consequência, considera-se que, nos termos previstos no artigo 4.º, n.º 3 do Código do IUC, o imposto é devido pelo proprietário “até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efectuado nos termos da lei.]

g) Quanto aos veículos alegadamente vendidos, a Requerente apenas junta as facturas de venda dos veículos, não podendo o Tribunal considerar que com tais documentos ficou demonstrada a transferência de propriedade dos veículos, uma vez que não foram juntos quaisquer comprovativos de pagamento, declarações de venda ou outros documentos que revelem ter ocorrido a transferência da propriedade.

[Com base nos documentos juntos, entende o Tribunal que a Requerente não fez prova de se ter operado a transferência da propriedade dos automóveis, sendo, portanto, aplicável, nestas situações, a presunção de propriedade prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC. Em consequência, considera-se que, nos termos previstos no artigo 4.º, n.º

3 do Código do IUC, o imposto é devido pelo proprietário “até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efectuado nos termos da lei.”]

h) Os veículos identificados no **DOC.7** [“**veículos que se encontram na Madeira**”], face aos documentos juntos aos autos, foram, três deles, quais sejam os com as matrículas ...-...-..., ...-...-... e ...-...-... facturados a uma empresa de Oliveira de Azeméis, e o restante, ou seja, o de matrícula ...-...-..., facturado a uma empresa de Lourosa, sendo que, em qualquer dos casos, a Requerente juntou, sem mais, as facturas relativas à sua venda, o que se afigura insuficiente para demonstrar a real transferência de propriedade dos veículos em causa. **(Cfr. Doc. 98 e 100);**

Quanto aos veículos referenciados como “Vendas/Exportações para Angola”:

i) A conjugação quer da factura apresentada com o documento da respectiva Agência de Navegação, que indica o embarque do veículo com a **matrícula ...-...-...** em 11-08-2007, quer com o documento emitido pelo Conselho Nacional de Carregadores de Angola, onde se estima a chegada do referido veículo ao Porto de Angola para a data de 24-08-2007, quer ainda com o documento aduaneiro de exportação processado em 09-08-2007, permite ter como certo que o veículo em causa foi efetivamente exportado em Agosto de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data da liquidação do IUC, referente a 2009, não era sujeito passivo desse imposto.**(Cfr. Doc. 99);**

j) A conjugação da factura apresentada, quer com o documento da respectiva Agência de Navegação que atesta o real embarque do **veículo com a matrícula ...-...-....., em 03-06-2006**, quer com o documento emitido pelo Conselho Nacional de Carregadores de Angola, onde se faz referencia ao embarque do veículo em questão na referida data, afigura-se de considerar a sua efetiva exportação, pelo que, face ao princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, não são de aplicar as normas do CIUC aos factos tributários subjacentes aos atos de liquidação em crise no presente processo, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012. **(Cfr. Doc. 59)**

k) A conjugação da factura apresentada com o documento emitido pelo Conselho Nacional de Carregadores de Angola, onde se estima a chegada do veículo com a **matrícula** ...-...-... para o dia 28-09-2007, afigura-se de considerar a sua efetiva exportação, pelo que, face ao princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, não são de aplicar as normas do CIUC ao facto tributário subjacente ao ato de liquidação em crise no presente processo, referente ao ano de 2009. (Doc. 60)

l) A conjugação da factura apresentada, quer com o documento da respectiva Agência de Navegação que indica o embarque, no Porto de Leixões, em 25-10-2007, do veículo com a **matrícula** ...-...-..., quer com o documento emitido pelo Conselho Nacional de Carregadores de Angola, onde se estima a chegada do referido veículo ao Porto de Angola em 07-11-2007, permite considerar a sua efetiva exportação, pelo que, face ao princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, não são de aplicar as normas do CIUC aos factos tributários subjacentes aos atos de liquidação em crise no presente processo, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012. (Cfr. Doc. 66)

m) A conjugação da factura apresentada, quer com o documento da respectiva Agência de Navegação, que indica o embarque do veículo com a **matrícula** ...-...-... em 11-08-2007, quer com o documento emitido pelo Conselho Nacional de Carregadores de Angola, onde se estima a chegada do referido veículo ao Porto de Angola para a data de 24-08-2007, quer ainda com o documento aduaneiro de exportação processado em 09-08-2007, permite ter como certo que o veículo em causa foi efetivamente exportado em Agosto de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data da liquidação do IUC, referente a 2009, não era sujeito passivo desse imposto. (Cfr. Doc. 99)

n) A conjugação da factura apresentada, com a exportação do veículo de **matrícula** ...-...-..., suportada pelo documento aduaneiro de exportação n.º ..., de 07-05-2006, da Alfândega de ..., permite concluir que, face ao princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, não são de aplicar as

normas do CIUC ao facto tributário subjacente ao acto de liquidação em crise no presente processo, relativo ao mencionado veículo, referente ao ano de 2009. (Cfr. Doc. 63)

o) A conjugação da factura apresentada, quer com o *Bill of Lading*, documento de embarque onde se atesta o real embarque do veículo com a matrícula ...-...-... em 20-05-2006, quer com o correspondente documento aduaneiro de exportação, permite ter como certa a sua efetiva exportação, pelo que, face ao princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, não são de aplicar as normas do CIUC ao facto tributário subjacente ao ato de liquidação em crise no presente processo, referente ao ano de 2009. (Cfr. Doc. 61)

p) A conjugação da factura apresentada, quer com o documento da respectiva Agência de Navegação que indica o embarque, no Porto de Leixões, em 25-10-2007, do veículo com a **matrícula** ...-...-..., quer com o documento emitido pelo Conselho Nacional de Carregadores de Angola, onde se estima a chegada do referido veículo ao Porto de Angola em 07-11-2007, permite considerar que o veículo em causa foi efetivamente exportado em Novembro de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referente aos anos de 2009/2010/2011, não era sujeito passivo desse imposto. (Cfr. Doc. 62)

[Concluindo: os mencionados veículos, identificados no DOC. 9, foram objecto de exportação definitiva para Angola, tendo a sua propriedade sido transferida para os respectivos adquirentes. A Requerente, nestes termos, como atrás se deixa referido, seja por via do estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, não se nos afigura responsável pelo pagamento dos montantes constantes das liquidações de IUC e de Juros Compensatórios, que, neste particular, totalizam a quantia de 4.873,62 €.]

q) **Quanto aos veículos referenciados como “Vendas/exportações para Marrocos”:**

(1) - O documento aduaneiro de exportação apresentado e a factura nele devidamente exarada respeitam à exportação temporária do veículo com a matrícula ...-...-

..., não se afigurando, assim, documentos suficientes para provar a efetiva transferência da propriedade do referido veículo. **(Cfr. Doc. 69)**

(2) - O único documento apresentado, como prova de que, à data da exigibilidade do IUC, já havia sido transferida a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., refere-se a uma cópia do Auto de Penhora, reportado a 15-12-2010, o que não se afigura suficiente para demonstrar a referida transferência de propriedade, pelo que à data das liquidações em causa nos autos, relacionadas com o dito veículo, a Requerente era sujeito passivo do imposto. **(Cfr. Doc. 96)**

- (3) - Não foram, de todo, apresentados quaisquer documentos tendentes a demonstrar a transferência da propriedade do veículo com a matrícula ...-...-....

- (4) - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia sido transferida a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., refere-se a uma cópia do Auto de Penhora, reportado a 13-05-2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar a referida transferência de propriedade, pelo que à data das liquidações em causa nos autos, relacionadas com o dito veículo, a Requerente era sujeito passivo do imposto. **(Cfr. Doc. 89)**

- (5) - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*papel timbrado do IMTT*”, relativo ao cancelamento da aludida matrícula, referenciado ao ano de 2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo, a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 72)**

- (6) - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*Papel timbrado do IMTT*”, relativo ao cancelamento da aludida matrícula, referenciado ao ano de 2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo, a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 73)**

- (7) - Verifica-se a inexistência de documento aduaneiro de exportação, ao que acresce a circunstância da factura apresentada, respeitar à exportação temporária do veículo com a matrícula ...-...-..., o que não se afigura suficiente para demonstrar que à

data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo, a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 74)**

- **(8)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*Papel timbrado do IMTT*”, relativo ao cancelamento da aludida matrícula, referenciado ao ano de 2015, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo, a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 87)**

- **(9)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*Papel Timbrado do IMTT*” referente ao cancelamento da referida matrícula, entrado no referido Instituto em 09-10-2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo, a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 75)**

- **(10)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., refere-se a uma cópia do Auto de Penhora, datado de 15-10-2010, o que não se afigura suficiente para demonstrar a referida transferência de propriedade, pelo que à data das liquidações em causa nos autos, relacionadas com o dito veículo, a Requerente era sujeito passivo do imposto. **(Cfr. Doc. 92)**

- **(11)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*Papel timbrado do IMTT*”, referente ao cancelamento da referida matrícula, no ano de 2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo, a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 76)**

- **(12)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., refere-se a uma cópia do Auto de Penhora, datado de 28-02-2012, o que não se afigura suficiente para demonstrar a referida transferência de propriedade, pelo que à data das liquidações em

causa nos autos, relacionadas com o dito veículo, a Requerente era sujeito passivo do imposto. **(Cfr. Doc. 94)**

- **(13)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia sido transferida a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., refere-se a uma cópia do Auto de Penhora, datado de 16-03-2011, o que não se afigura suficiente para demonstrar a referida transferência de propriedade, pelo que à data das liquidações em causa nos autos, relacionadas com o dito veículo, a Requerente era sujeito passivo do imposto. **(Cfr. Doc. 65)**

- **(14)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*Papel timbrado do IMTT*”, referente ao cancelamento da referida matrícula, no ano de 2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 79)**

- **(15)** - O único documento apresentado, como prova de que à data da exigibilidade do IUC já havia transferido a propriedade do veículo com a matrícula ...-...-..., consubstancia-se num documento em “*Papel timbrado do IMTT*”, referente ao cancelamento da referida matrícula, no ano de 2013, o que não se afigura suficiente para demonstrar que à data das liquidações do IUC, referentes ao dito veículo a Requerente não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 82)**

- **(16)** - Os documentos apresentados, consubstanciados na participação apresentada pela Requerente à Companhia de Seguros B... - ..., SA, referente a um acidente ocorrido, em 26-01-2006, com o veículo de matrícula ...-...-..., e da resposta da aludida empresa seguradora, referindo a necessidade da Requerente dar satisfação a diversas condições relacionadas com a transmissão da propriedade, para que o acidente fosse regularizado como *Perda Total*, designadamente o envio à *Seguradora* do livrete do veículo e do título de registo de propriedade, condições cujo cumprimento não está demonstrado nos autos, o que foi tido como essencial para efeitos da transferência da propriedade do veículo, pelo que não foi feita a prova de que antes da exigibilidade do IUC em 2010/2011/2012, houve efectiva transferência da propriedade do veículo em referência, enquanto *Salvado*, para a empresa seguradora. **(Cfr. Doc. 84)**

- (17) - Os documentos apresentados pela Requerente, relativamente ao veículo com a matrícula ...-...-..., traduzidos numa declaração das Autoridades Policiais de Marrocos no sentido de que o referido veículo foi acidentado, em 07-10-2009, nesse país, ficando completamente inutilizado, bem como a participação à Companhia de Seguros B... formulada pela Requerente, ambas de 2009, não se afiguram suficientes para provar que, antes da exigibilidade do IUC em 2010/2011/2012, houve efectiva transferência da propriedade do veículo em referência, seja para o alegado comprador, seja para a empresa seguradora, enquanto salvado. (Cfr. Doc. 86)

[**Concluindo:** relativamente aos dezassete veículos atrás mencionados, identificados no **DOC.8**, a Requerente não logrou demonstrar que a efetiva transferência da propriedade de tais veículos ocorreu em datas anteriores às da exigibilidade do correspondente IUC e, conseqüentemente, afigura-se responsável pelo pagamento dos montantes constantes das liquidações de IUC e de Juros Compensatórios que, no que respeita aos mencionados veículos, totalizam a quantia de **13.717,37 €**.]

r) Relativamente aos veículos referenciados como “Vendas/Exportações para Marrocos” a que alude o quadro seguinte:

MATRÍCULA	ANO	MÊS	ÚLTIMO IUC	LIQUIDAÇÃO OFICIOSA - 21AGO13	DEMONSTRAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO IUC'S - 26 OUT13	DEMONSTRAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO JUROS-26 OUT13	OB S:
...-...-...	1988	8	AGO-08	2009/2010/2011/2012			(1)
...-...-...	1994	5	JUL-06	2009/2010/2011/2012	1.645,00€	189,63€	(2)
...-...-...	1997	6	Jun-08	2009/2010/2011/2012	1.580,00€	177,02€	(3)
...-...-...							(4)
...-...-...	1999	5	MAR-	2009/2010/2011/	2.772,00€	319,56€	(5)

			08	2012			
...-...-...	1999	5	MAI-08	2009/2010/2011/2012	2.772,00€	319,56€	(6)
...-...-...	1999	4	ABR-08	2009/2010/2011/2012	2.772,00€	329,13€	(7)
...-...-...	1999	6	JUL-08	2009/2010/2011/2012	2.772,00€	310,60€	(8)
..-...-...	1999	6	JUL-08	2009/2010/2011/2012	2.772,00€	310,60€	(9)
...-...-...	2001	1	JAN-09	2010/2011/2012	1.206,00€	132,19€	(10)
					18.291,00€	2.088,29€	

(1) - Relativamente ao veículo com a matrícula ...-...-... não foram apresentados quaisquer documentos, nem se referem quantias resultantes de liquidações que tenham sido efectuadas.

(2) - Os documentos apresentados, quais sejam: a factura relativa à venda do veículo; o documento aduaneiro de exportação processado na Alfândega do ..., bem como a prova da exportação do veículo pela Alfândega de Almeria-Espanha e ainda o documento de origem do veículo e o documento do respectivo Agente Transitário, permitem considerar que o veículo com a matrícula ...-...-... foi definitivamente exportado em Julho de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 71)**

- **(3)** - A conjugação da factura apresentada, referente à venda do veículo com a matrícula ...-...-..., com o documento de origem e com o documento aduaneiro de exportação processado na Alfândega do ..., permitem considerar que o referido veículo foi definitivamente exportado no ano de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do

veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 68)**

- **(4)** - Não foram identificados quaisquer documentos referentes ao veículo com a matrícula ...-...-....

- **(5)** - A conjugação da factura apresentada, referente à venda do veículo com a matrícula ...-...-...., com o documento aduaneiro de exportação processado na Alfândega do ..., em 15-03-2007 e com o documento do respectivo Agente Transitário, permitem considerar que o referido veículo foi definitivamente exportado no ano de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 78)**

- **(6)** - Os documentos apresentados, quais sejam: a factura relativa à venda do veículo; o documento aduaneiro de exportação processado na Alfândega do ..., bem como o documento de origem do veículo e o documento do respectivo Agente Transitário permitem considerar que o veículo com a matrícula ...-...-... foi definitivamente exportado em Abril de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 67)**

- **(7)** - Os documentos apresentados, ou seja, a factura relativa à venda do veículo; o documento aduaneiro de exportação; o documento de origem do veículo e o documento do respectivo agente transitário, permitem considerar que o veículo com a matrícula ...-...-... foi definitivamente exportado no ano de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade

do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 80)**

- **(8)** - Os documentos apresentados, quais sejam: a factura relativa à venda do veículo; o documento aduaneiro de exportação processado na Alfândega do ..., bem como a prova da exportação do veículo pela Alfândega de Almeria-Espanha e ainda os referentes, quer ao Agente Transitário, quer ao Despachante Oficial, permitem considerar que o veículo com a matrícula ...-...-... foi definitivamente exportado em Novembro de 2006, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 81)**

- **(9)** - Os documentos apresentados, ou seja, a factura relativa à venda do veículo com a matrícula ...-...-...; o documento de origem do veículo e o documento aduaneiro de exportação, bem como o documento do Agente Transitário, permitem considerar que o referido veículo foi definitivamente exportado em Março de 2007, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo em causa da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2009/2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. **(Cfr. Doc. 83)**

- **(10)** - A factura apresentada, relativa à venda do veículo com a matrícula ...-...-..., bem como o documento aduaneiro de exportação processado na Alfândega do ... e a prova da exportação do veículo pela Alfândega de Almeria-Espanha, permitem considerar que o referido veículo foi definitivamente exportado em Outubro de 2006, transferindo-se a titularidade da propriedade do veículo da Requerente para o seu comprador, pelo que, seja à luz do princípio da territorialidade, tal como estabelecido no art.º 13.º da LGT,

particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, a Requerente, à data das liquidações do IUC, referentes aos anos de 2010/2011/2012, não era sujeito passivo desse imposto. (Cfr. **Doc. 85**)

[**Concluindo:** Nestas circunstâncias, entendeu o Tribunal que os veículos atrás referenciados, identificados no **DOC. 8**, foram objecto de exportação definitiva para Marrocos, tendo a sua propriedade sido transferida para os respectivos destinatários. A Requerente, nestes termos, como atrás se deixa referido, seja por via do estabelecido no art.º 13.º da LGT, particularmente no seu n.º 1, seja porque foi ilidida a presunção consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, não se afigura responsável pelo pagamento dos montantes constantes das liquidações de IUC e de Juros Compensatórios, que totalizam a quantia de **20.379,29€**. Em suma, face a tudo o que vem de referir-se, relativamente aos veículos inscritos nos Quadros/Tabelas atrás mencionados, relativos aos veículos da Madeira, de Angola e de Marrocos, afigura-se que a Requerente:

- Não é responsável pelo pagamento de IUC e de Juros Compensatórios, relativamente aos veículos destinados a Angola, e a dez dos veículos exportados para Marrocos, o que totaliza a quantia de **25.252,91€**;
- É responsável pelo pagamento de IUC e de Juros Compensatórios, relativamente a dezassete dos veículos exportados para Marrocos, e aos quatro veículos alegadamente vendidos na Região Autónoma da Madeira, o que totaliza a quantia de **14.732,66€**].

Motivação

Os factos mencionados estão documentalmente comprovados ou não foram especificamente impugnados.

Designadamente as datas de matrícula dos veículos mencionados estão documentadas nos processos administrativos juntos pela AT.

A requerida não impugnou os documentos, invocando, designadamente, a sua falsidade.

Também a prova testemunhal produzida foi tomada em linha de conta pelo Tribunal na formação da respetiva convicção.

II FUNDAMENTAÇÃO (continuação)

O Direito

Atenta as posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimente saber se na data da ocorrência dos factos geradores do imposto [artigo 3º-1, do CIUC²] os proprietários dos veículos não forem os que constam do registo, serão apesar disso estes (os que constam do registo) que serão sempre considerados os sujeitos passivos do IUC, não sendo por consequência ilidível a presunção de 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.

Esta e outras questões relativas à incidência e sujeitos passivos na tributação em sede de IUC foram já, no essencial, abordadas em diversas decisões do CAAD, algumas delas já publicadas em www.caad.org.pt e outras em vias de publicação [Cfr., v. g., decisões proferidas nos processos nºs 14/2013, 26/2013, 27/2013, 73/2013, 170/2013, 294/2013 e 154/2014].

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

Vejamos então:

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”.

² Acrónimo de Código do Imposto Único de Circulação.

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 interpretação³ 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 então é, no caso *sub judicio*, a de saber se a expressão “*considerando-se*” utilizada pelo legislador no CIUC, em vez da expressão “*presumindo-se*”, que era a que constava nos diplomas que antecederam o CIUC, terá retirado a natureza de presunção ao dispositivo legal em apreço.

A nosso ver e ao contrário do que defende 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 (...)*”;

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

~ e, por último, no âmbito do direito tributário, quando os n.ºs 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 n.º 4 do referido artigo.

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

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

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

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

O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras. Mesmo quando aparentemente claro à primeira leitura, a sua aplicação aos casos concretos da vida faz muitas vezes surgir dificuldades de interpretação insuspeitadas e imprevisíveis. Além de que, embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido, há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraindo 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, avis potestas legis. (...) A lei não é o que o legislador quis ou quis exprimir, mas tão somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei. (...) Por outro lado, o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redatores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores. (...) O intérprete deve buscarnão aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris (Cfr. FRANCESCO FERRARA, *Ensaio*, pp. 134/135).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Relativamente às “ *condições específicas do tempo em que é aplicada*” diz este autor que este elemento de interpretação “ *tem decididamente uma conotação atualista* (loc. cit., p. 190) no que coincide com a opinião expressa por PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA nas anotações ao artigo 9º do CC.

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

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

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

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

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

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

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

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 (ou locatário, em caso de locação financeira e ALD)** 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 outrem⁴.

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. 3º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

⁴ Sob a epígrafe “princípio da equivalência” estabelece o artigo 1º do CIUC: “*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

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

E, mais à frente, explica este Professor, relativamente aos automóveis: “*um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também*”.

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

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

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

Subsumindo:

Aplicando os princípios e regras que se acabam de expor à situação *sub judicio* – e que, aliás, foram sendo de algum modo referidos relativamente à apreciação e decisão da matéria de facto - facilmente se conclui que **são ilegais por carência ou violação dos respetivos pressupostos:**

a) Relativamente aos veículos inscritos no quadro referido em c) do elenco de factos provados as liquidações aí referidas na importância global de €42.310,96);

b) Relativamente às liquidações de IUC a que aludem o documento nº 9 junto com a petição e as alíneas i) a p) do elenco supra de factos provados, na importância global de 4.873,62;

c) Relativamente às liquidações de IUC a que aludem o documento nº 8, junto com a petição e a alínea r) do elenco de factos provados, na importância global de €20.379,29.

III – DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

a) Julgar, **parcialmente** procedentes o pedido de anulação das liquidações de IUC e juros compensatórios sob impugnação e, em consequência, decide anular aqueles atos tributários nos termos mencionados supra [a) Relativamente aos veículos inscritos no quadro referido em c) do elenco de factos provados as liquidações aí referidas na importância global de €42.310,96);

b) Relativamente às liquidações de IUC a que aludem o documento nº 9 junto com a petição e as alíneas i) a p) do elenco supra de factos provados, na importância global de 4.873,62;

c) Relativamente às liquidações de IUC a que aludem o documento nº 8, junto com a petição e a alínea r) do elenco de factos provados, na importância global de € 20.379,29.] e

b) Julgar improcedente o remanescente do pedido e manter, em consequência, os respetivos atos tributários.

c) Condenar a Requerente e a Requerida em custas, que se fixam, para cada uma, na proporção de 42% para a Requerente e de 58% para a Requerida.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 117.179,42.

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060 (três mil e sessenta euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 2 de outubro de 2015

O Tribunal Arbitral,

José Poças Falcão

Presidente



António Correia Valente

Vogal

Magda Feliciano

Vogal