

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 289/2015-T

Tema: IUC - Liquidação do imposto único de circulação

Decisão Arbitral

I. - RELATÓRIO

A - PARTES

A..., LDA, pessoa colectiva n.º..., com sede no Edifício..., Avenida..., Lote..., ...andar - Lisboa, doravante designada por “Requerente”, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu, entre outras, à Direcção-Geral dos Impostos) a seguir designada por “Requerida” ou “AT”.

B - PEDIDO

1 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 07 de Maio de 2015 e, na mesma data, notificado à AT.

2 - A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o signatário, em 02-07-2015, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa como árbitro de Tribunal Arbitral Singular, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

3 - As Partes foram, em 02-07-2015, devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 11.º e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

4 - Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 21-07-2015.

5 - Na sequência do despacho proferido pelo tribunal arbitral em 27-11-2015, no sentido de saber se a Requerente pretendia dispensar a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), e se prescindia da apresentação de alegações, igualmente previstas na referida disposição legal, veio a Requerente dizer que, embora dispensando a realização da referida reunião, não prescindia da apresentação de alegações escritas.

6 - Por despacho proferido pelo tribunal arbitral em 11-12-2015 foi concedido o prazo sucessivo de 5 dias para que a Requerente, no prazo de 5 dias, apresentasse alegações escritas, e para que a Requerida, querendo, no mesmo prazo e de modo sucessivo, contado da notificação das alegações da Requerente, juntasse ao processo as suas contra-alegações.

7 - No dia 06 de Dezembro 2015, o Tribunal Arbitral considerou dispensada a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, tendo em conta, quer os despachos a este propósito exarados no SGP, quer a circunstância do litígio respeitar, fundamentalmente, a matéria de direito, quer a vontade das partes em dispensar a dita reunião.

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

a) - Declare a ilegalidade e conseqüente anulação, quer dos actos de liquidação relativos ao Imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), quer dos actos de liquidação dos juros compensatórios (JC) que lhe estão associados, constantes das liquidações de que foi notificada, que estão referenciadas no processo, referentes aos anos de 2013 e 2014.

b) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do montante de € 553,65, que indica como valor do pedido.

- c) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios, referentes ao pagamento do montante indevidamente liquidado e pago.

C - CAUSA DE PEDIR

9 - A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, fundamentação que, no essencial, reitera nas alegações por escrito, oportunamente produzidas, afirma, em resumo, o seguinte:

10 - Que prossegue a actividade de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços associados à gestão de frotas.

11 - Que foi destinatária de diversas notas de liquidação de IUC (em n.º de dezasseis), relativas aos anos de 2013 e 2014, referentes a nove veículos, tal como se identificam na *Tabela Anexa* ao pedido.

12 - Que procedeu ao pagamento das importâncias referentes às liquidações de IUC e de JC, identificadas nos autos.

13 - Que não é sujeito passivo do IUC relativamente aos veículos em causa, dado que os mesmos já tinham sido vendidos à data da exigibilidade do imposto.

14 - Que mesmo que os veículos não tenham sido registados em nome dos adquirentes, tal não obsta a que o IUC incida sobre os reais proprietários dos veículos, uma vez que seja demonstrada a respectiva transmissão.

15 - Que o IUC obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que provoquem, pelo que a interpretação da expressão *considerando-se*, referida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, que entende que a mesma constitui uma presunção inilidível da propriedade com base no registo, chocaria frontalmente com o referido princípio.

16 - Que à luz do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, tendo os veículos em causa sido vendidos em datas anteriores às da exigibilidade do imposto, deverão os sujeitos passivos ser os novos proprietários desses mesmos veículos.

17 - Que os documentos, juntos aos autos, relativos aos extractos contabilísticos, (conjuntamente com as facturas juntas ao processo), comprovam a venda dos veículos automóveis identificados na *Tabela Anexa* ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

18 - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou, em 28-09-2015, a sua Resposta, tendo, por outro lado, prescindido da apresentação de alegações escritas, na medida em que considera que as alegações escritas apresentadas pela Requerente não foram apresentadas dentro do prazo estabelecido para o efeito.

19 - Na referida Resposta, a AT considera, desde logo, como questões prévias, a falta de prova da tempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, relativamente às liquidações impugnadas, excepção feita à liquidação referente ao veículo com a matrícula ...-... -...

20 - Sublinha, também, a falta de junção de alguns documentos ao pedido de pronúncia arbitral, quais sejam, os relacionados, quer com o pagamento do IUC, quer com o pagamento dos JC, quer ainda com o recebimento do preço de venda da viatura.

21 - A propósito dos mencionados documentos, considera também a AT que, face ao disposto no art.º 423.º do CPC, que determina prazos para a junção dos ditos documentos, não tendo os mesmos sido apresentados com os articulados onde se alegam os correspondentes factos, ficou precludida a sua apresentação ulterior.

22 - Por outro lado, na sua Resposta, a AT entende que as alegações da Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso, notoriamente errada, na medida em que,

23 - Revelam um entendimento que incorre, não só numa *leitura enviesada da letra da lei*, mas também numa interpretação que não atende ao *elemento sistemático*, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal, decorrendo ainda de uma interpretação que *ignora a ratio do regime* consagrado no CIUC. (Cfr. art.º 17.º da Resposta)

24 - Refere que o legislador tributário ao estabelecer no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu, expressa e intencionalmente, que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí mencionadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados. (Cfr. art.º 28.º da Resposta)

25 - Salaria que o legislador não usou a expressão “*presume-se*” como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”. (Cfr. art.º 29.º da Resposta)

26 - Considera que a redacção do art.º 3.º do CIUC corresponde a uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção, adentro da sua liberdade de conformação legislativa, foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem no registo. (Cfr. art.º 40.º da Resposta)

27 - Refere que o mencionado entendimento *já foi adoptado pela Jurisprudência dos nossos tribunais*, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo nº 210/13.OBEPNF. (Cfr. art.ºs 41.º e 42.º da Resposta)

28 - Sobre o *elemento sistemático de interpretação*, considera que a solução propugnada é intolerável, não encontrando o entendimento sufragado pela Requerente qualquer apoio legal. (Cfr. art.º 45.º da Resposta)

29 - Sobre a “*ratio*” do regime, a AT considera que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrada em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente, no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o *proprietário efectivo independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade*, é manifestamente errada, na medida em que é a própria ratio do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel. (Cfr. art.ºs 68.º e 69.º da Resposta)

30 - Acrescenta que o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os

sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. (Cfr. art.º 71.º da Resposta)

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

32 - Considera também que a interpretação veiculada pela Requerente mostra-se, para além do que já foi referido, desconforme com a Constituição, na medida em que tal interpretação se traduz na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade. (Cfr. art.ºs 123.º e 124.º da Resposta)

33 - Acrescenta que as facturas juntas aos autos, não constituem prova suficiente para “*abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no art.º 3.º do CIUC*”, na medida em que lhe falta carácter sinalagmático, falta essa que “[...] *poderia ser suprida mediante a prova do recebimento do preço [...]*” que nela consta, por parte da Requerente. (Cfr. art.ºs 85.º e 87.º da Resposta)

34 - Refere, ainda, não ter sido a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a Requerente, devendo, conseqüentemente, ser a Requerente condenada nas custas arbitrais “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”, referindo, também, não se encontrarem reunidos os pressupostos legais que conferem o direito a juros indemnizatórios, salientando não ter a Requerente apresentado prova do pagamento, quer do IUC, quer dos JC, relativamente a 15 das 16 liquidações por si contestadas. (Cfr. art.ºs 144.º a 147.º e 153.º da Resposta)

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

E - QUESTÕES DECIDENDAS

36 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

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

- a) Se a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.
- b) Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, particularmente para efeitos da incidência subjectiva deste imposto.
- c) Se, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, o veículo já tiver sido anteriormente alienado, embora o direito de propriedade deste continue registado em nome do seu anterior proprietário, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, sujeito passivo do IUC é o anterior proprietário ou o novo proprietário.

F - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- 38** - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
- 39** - As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).
- 40** - O processo não enferma de vícios que o invalidem.
- 41** - Tendo em conta o processo administrativo tributário, cuja cópia foi junta aos autos pela AT, e a prova documental integrante do processo, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, tal como se fixa nos termos abaixo mencionados.

II - FUNDAMENTAÇÃO

G - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

- 42** - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
- 43** - A Requerente prossegue a sua actividade de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços associados à gestão de frotas.

44 - A Requerente foi destinatária de diversas notas de liquidação de IUC (em n.º de dezasseis), relativas aos anos de 2013 e 2014, referentes a nove veículos, tal como se identificam na *Tabela Anexa* ao pedido.

45 - A Requerente procedeu ao pagamento das importâncias referentes às liquidações de IUC e de JC, identificadas nos autos.

46 - A Requerente juntou aos autos, quer as facturas de venda dos nove veículos, quer os documentos relativos aos extractos contabilísticos, que, (conjuntamente com as referidas facturas, comprovam a venda dos veículos automóveis identificados na *Tabela Anexa* ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

47 - A Requerente apresentou alegações escritas, nas quais, no essencial, reitera a fundamentação inscrita no seu pedido de pronúncia arbitral.

48 - A Requerida prescindiu da apresentação de alegações escritas, por entender que as alegações escritas apresentadas pela Requerente não foram apresentadas dentro do prazo estabelecido para o efeito. Deve, desde já, a este propósito, acrescentar-se que sem razão, dado que as alegações da Requerente foram apresentadas em 21-12-2015, último dia do prazo para o efeito, posto que a Requerente, como consta dos autos, foi notificada em 14-12-2015 e o prazo, para tanto estabelecido, fora de 5 dias.

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

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

FACTOS NÃO PROVADOS

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

H - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

51 - A matéria de facto está fixada, importando agora proceder à sua subsunção jurídica e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decididas enunciadas no n.º 37.

52 - A questão essencial e decisiva nos presentes autos, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT traduz-se em saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece ou não uma presunção ilidível.

53 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente, a expressão “*considerando-se*”, inscrita no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, deve ser entendida como uma presunção legal ilidível.

54 - A Requerida, por seu lado, considera que a redacção do art.º 3.º do CIUC corresponde a uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção, adentro da sua liberdade de conformação legislativa, foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem no registo.

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

55 - Sobre esta questão, ou seja, a de saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, consagra uma presunção, deve notar-se que a jurisprudência firmada no CAAD aponta no sentido de que a dita norma consagra uma presunção legal. Com efeito, desde as primeiras Decisões, proferidas sobre esta matéria, no ano de 2013, entre as quais se podem, nomeadamente, referir as proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T e 27/2013-T, até às mais recentes de que se pode indicar a Decisão proferida no âmbito do Processo n.º 69/2015-T, passando por inúmeras Decisões proferidas no ano de 2014, de que se mencionam, a título de mero exemplo, as Decisões proferidas nos Processos n.ºs 34/2014-T, 120/2014-T e 456/2014 - T, todas apontam para o entendimento de que o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

A este propósito, deve ainda considerar-se o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, quando nele expressamente se refere que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC “[...]”

consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível por força do art.º 73.º da LGT”.

Trata-se de um entendimento em que, de todo, nos louvamos e que se dá, sem mais, como válido e aplicável no presente caso, não se considerando, por conseguinte, necessário outros desenvolvimentos, face à abundante fundamentação vertida nas mencionadas Decisões e no referido Acórdão.

56 - Sendo este o entendimento que, no referente ao art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, é, de todo, perfilhado por este tribunal, importa, todavia, ainda assinalar a falta de razão que assiste à Requerida, quando, nos artigos 123.º e 124.º da sua resposta, alega que a interpretação que vai no sentido de entender estar consagrada uma presunção legal ilidível no n.º 1, do art.º 3.º do CIUC viola os princípios constitucionais da *confiança e da segurança jurídica*, da *eficiência* do sistema tributário e da *proporcionalidade*.

Apreciemos, então, essa questão.

Vejamos,

- Sobre o princípio da proporcionalidade cabe, antes de mais, salientar que o mesmo, na medida em que é materialmente inerente ao regime dos direitos liberdades e garantias, inscrevendo-se na sua defesa, visa, no essencial, disciplinar a actuação da Administração Pública em ordem a que a sua actividade no relacionamento com os particulares seja pautada pela escolha das medidas mais equilibradamente adequadas à prossecução do interesse público.

Como ensina o Prof. Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol II, Almedina, 2002, pp. 127/128 e segs, o “princípio da proporcionalidade constitui uma manifestação constitutiva do princípio do Estado de Direito”, estando “[...] fortemente ancorada a ideia de que, num Estado de Direito democrático, as medidas dos poderes públicos não devem exceder o estritamente necessário para a realização do interesse público”.

O princípio da proporcionalidade, acrescenta o referido Professor, *ibidem*, p.129, significa que “[...] a limitação de bens ou interesses privados por actos dos poderes públicos deve ser adequada e necessária aos fins concretos que tais actos prosseguem, bem como tolerável quando confrontada com aqueles fins”.

A propósito do princípio da proporcionalidade cabe, também, notar, o que nos dizem J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *in* CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, ANOTADA, VOLUME I, 4.^a Edição, 2007, Coimbra Editora, pp. 392/393, quando consideram que o referido princípio é desdobrável em três subprincípios, quais sejam: “[...] a) *princípio da adequação* (também designado por princípio da idoneidade); b) *princípio da exigibilidade* (também chamado princípio da necessidade ou da indispensabilidade); c) *princípio da proporcionalidade em sentido restrito*, que significa que os meios legais restritivos e os fins obtidos devem situar-se numa “justa medida”, impedindo-se a adopção de medidas legais restritas desproporcionadas, excessivas, em relação aos fins obtidos [...]”.

Os referidos subprincípios têm, todos eles, um denominador comum, qual seja o do justo equilíbrio e permanente coerência entre as finalidades da lei e os meios adoptados para atingir tais finalidades, o que, na circunstância e tentando a transposição do dito princípio para o caso dos autos, implicará responder à questão de saber qual a interpretação adequada do n.º 1 do art.º 3.º, tendo em vista a prossecução dos fins legais previstos no art.º 1.º do CIUC, que se traduzem na oneração fiscal dos efectivos proprietários dos veículos automóveis (e não, necessariamente, dos constantes do registo) na medida do custo ambiental e viário que provoquem.

Como refere o Prof. J. J. Gomes Canotilho *in* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina - Coimbra, 1998, pp. 264 e segs, o campo de aplicação mais importante do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, que tem assento constitucional nos art.ºs 18.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2 da CRP, “[...] é o da *restrição* dos direitos, liberdades e garantias por actos dos poderes públicos. No entanto, o domínio lógico de aplicação do princípio da proporcionalidade, estende-se aos *conflitos de bens jurídicos* de qualquer espécie.” A administração, acrescenta o referido autor, *idem*, “[...] deve observar sempre, em cada caso concreto, as exigências da proibição do excesso [...]”.

Neste mesmo sentido aponta a jurisprudência, designadamente o acórdão do STA de 01-07-1997, Processo n.º 041177, disponível em: www.dgsi.pt, quando considera que o princípio da proporcionalidade em *sentido amplo*, *compreende a congruência, a adequação ou a idoneidade do meio ou da medida para lograr o fim legalmente proposto e, em sentido estrito, engloba a proibição do excesso.*

O princípio da proporcionalidade é um corolário do princípio da justiça, o qual significa e implica que *na sua actuação a Administração Pública deve harmonizar o interesse público específico que lhe cabe prosseguir com os direitos e interesses legítimos dos particulares eventualmente afectados pelos seus actos*, interesses e direitos estes que, no caso em apreço, se reconduzem à não tributação em IUC das pessoas que já não são proprietários dos veículos e que, conseqüentemente, em nada contribuem para a efectivação de qualquer custo viário e ambiental.

O que importa é balancear as finalidades legais e os meios para as prosseguir, e, no quadro de um juízo de ponderação, identificar os meios mais adequados para esse efeito, que, no caso, se traduzem na interpretação perfilhada pelo tribunal arbitral.

Dir-se-á, aliás, que o entendimento de que o referido n.º 1 do at.º 3.º do CIUC estabelece uma presunção legal ilidível corresponde à única interpretação que coerentemente se compagina com o dito princípio da equivalência, e que se mostra em linha com os princípios da justiça e da proporcionalidade.

A interpretação que entende estar consagrada uma presunção legal ilidível no n.º 1, do art.º 3.º do CIUC é, pois, a única que permite assegurar a prossecução dos fins visados pela lei - *onerar os proprietários dos veículos automóveis na medida do custo ambiental e viário que provocam*, - tal como estatuído no art.º 1.º do CIUC, o que significa que os sujeitos passivos do IUC são, presumivelmente, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, ou seja, os referidos sujeitos passivos são, *em princípio*, e *apenas em princípio*, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados, não havendo, pois, outra interpretação capaz de alcançar as referidas finalidades legais, só assim, reafirma-se, se mostram cumpridos os referidos princípios da proporcionalidade e da justiça.

O entendimento contrário, ou seja, o considerado pela AT, que interpreta o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC como não consagrando uma presunção legal ilidível, entendendo que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, na justa medida em que conduz à imposição de um encargo fiscal a quem poderá já não ser o proprietário do veículo em causa e que, deste modo, não polui, afastando da sujeição fiscal quem, na realidade, é o efectivo causador dos danos ambientais e viários, decorrentes da utilização dos veículos de que são os reais proprietários, evidência

que as finalidades legalmente prescritas não seriam, de todo, alcançadas, não se respeitando, assim, o princípio da equivalência que, no quadro do CIUC, tem uma função absolutamente estruturante. Tal entendimento, esse sim, não se mostra, nestas circunstâncias, em sintonia com o princípio da proporcionalidade.

A interpretação feita pelo tribunal, na decisão que ora se reforma, teve exactamente em conta o princípio da proporcionalidade quando, ao arrepio do que a Requerida pretendia, tem, na devida conta, que o registo definitivo não surte eficácia constitutiva por se destinar a dar publicidade ao acto registado, funcionando apenas como mera presunção ilidível da existência do direito e quando, em homenagem àquele princípio, atende ao princípio da equivalência, enquanto elemento fundamental do CIUC.

- Quanto à eficiência do sistema tributário, dir-se-á que a eficiência da Administração em geral, ou da AT em particular, em sentido corrente, corresponderá à capacidade/metodologia de trabalho orientada para a optimização do trabalho executado ou dos serviços prestados, o que significa produzir o máximo, em quantidade e qualidade, com o mínimo de custos e meios, nada tendo a ver com a observância de princípios legalmente consagrados e com o respeito pelos direitos dos cidadãos, seja na qualidade de contribuintes ou não.

Em sentido técnico, dir-se-á que o *princípio da eficiência do sistema tributário*, é, comumente tido, no domínio do procedimento tributário, como corolário do princípio da proporcionalidade, o qual como é sabido, impõe uma adequada proporção entre as finalidades legais e os meios escolhidos para alcançar esses fins, ou, como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.^a Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 488, nas anotações ao artigo 55.º da LGT, trata-se de um princípio que obriga “[...] *a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir*”.

Neste quadro, o referido *princípio da eficiência do sistema tributário* significará a capacidade de alcançar os objectivos legalmente fixados com o mínimo de meios, o que nada terá também a ver com o respeito pelos direitos dos cidadãos, nem com a necessidade de observância de outros princípios a que a administração tributária deve subordinar a sua actividade, designadamente o do *inquisitório* e o da *descoberta da verdade material*, não

podendo, obviamente, a aplicação do mencionado *princípio da eficiência* ser feita, quer com prejuízo dos direitos dos cidadãos, quer pela ausência de observação das finalidades legais.¹

- Quanto ao princípio da segurança jurídica e da confiança deve notar-se, antes de mais, que este último princípio, o da confiança, é uma concretização do princípio da boa-fé, o qual, tendo consagração no nosso ordenamento jurídico, desde 1996, veio a ter expressa inscrição constitucional, como consta do n.º 2 do art.º 266.º da CRP, onde se estabelece que “*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé*”. (sublinhado nosso)

A propósito da boa-fé cabe notar o que refere o Prof. Freitas do Amaral quando, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, 2002, pp. 135/136, citando o Prof. V. Fausto de Quadros, nos diz que “[...] a Administração Pública está obrigada a obedecer à *bona fide* nas relações com os particulares. Mais: ela deve mesmo dar, também aí, o exemplo aos particulares da observância da boa fé, em todas as suas manifestações, como núcleo essencial do seu comportamento ético. Sem isso, nunca de poderá afirmar que o Estado (e com ele outras entidades públicas) é *pessoa de bem*”.

Por outro lado, o princípio da confiança é também tido como uma decorrência do princípio da segurança jurídica, indissociável do Estado de Direito, que tendo de garantir um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas jurídicas que lhes forem criadas, é geradora de confiança dos cidadãos na tutela jurídica da Administração Pública.

Relativamente aos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, diz-nos o Prof. J. J. Gomes Canotilho *in* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina - Coimbra, 1998, p. 250 e segs, que os referidos princípios andam estreitamente associados, considerando-se que “[...] a **segurança jurídica** está conexas com elementos objectivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a **protecção da confiança** se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos”. Em

¹ Veja-se o estudo sobre a matéria, elaborado pelo Prof. Carlos Pestana Barros, *in* Ciência e Técnica Fiscal, 2005, n.º 416, pp. 105-126

qualquer caso, acrescenta o referido Professor, *idem*, que o “[...] **princípio geral da segurança jurídica** em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas mesmas normas”.

Decorre desta doutrina, que as pessoas ao alienarem os seus veículos não-de estar seguras de que, caso procedam à venda dos veículos de que são proprietários, e não sendo os mesmos registados em nome dos adquirentes, os efeitos jurídicos daí resultantes serão os previstos e decorrentes das normas legais em vigor e da sua adequada interpretação, face às finalidades legais dessas mesmas normas, o que, *in casu*, levou a que o tribunal arbitral considerasse o registo como presunção ilidível da existência do direito e que só as pessoas que provocam custos viários e ambientais devam ser tributadas.

A melhor forma de, no caso dos autos, se garantir a segurança jurídica, em sentido amplo, é, assim, a concretizada por via da interpretação feita pelo tribunal arbitral, quando considera estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, uma presunção legal ilidível, permitindo a qualquer cidadão, que proceda à venda, a uma terceira pessoa, de um veículo automóvel, a possibilidade de demonstrar que, aquando da exigibilidade do IUC, já não era seu proprietário nem responsável pelo pagamento desse imposto.

- Para além do que atrás fica referido, importará ainda saber se a interpretação perfilhada pelo tribunal arbitral, para além de não conflitar com qualquer dos referenciados princípios, se inscreve directa e substantivamente no contexto da ordem constitucional.

A propósito da interpretação da lei em face da Constituição, ou da interpretação conforme à Constituição, diz-nos o Prof. Jorge Miranda, *in* Manual de Direito Constitucional, TOMO II, Introdução À Teoria da Constituição, 2.ª edição, Coimbra Editora, 1987, p. 232 e segs, que do que se trata, antes de mais, é de “[...] levar em conta, dentro do elemento sistemático da interpretação, aquilo que se reporta à Constituição. Com efeito, cada disposição legal não tem somente de ser captada no conjunto das disposições da mesma lei e cada lei no conjunto da ordem legislativa; tem outrossim de se considerar no contexto da ordem constitucional [...]” (sublinhado nosso)

O entendimento que considera estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC uma presunção legal ilidível suporta-se em diversos elementos de interpretação, entre os quais cabe referir o elemento sistemático, na medida em que a interpretação conforme à Constituição implica que dentro do elemento sistemático da interpretação, se leve em conta aquilo que se reporta à Constituição.

Sobre o mencionado elemento sistemático cabe referir o seguinte:

a) No entendimento de BAPTISTA MACHADO, *in* Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 183, o elemento sistemático “[...] *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*”.

b) É sabido que um princípio jurídico, no caso o *princípio da equivalência*, não existe isoladamente, antes está ligado por um *nexo íntimo* com outros princípios que integram, ao nível mais global, o respectivo ordenamento jurídico, no caso, com os demais princípios corporizados no sistema inscrito no CIUC, e com outros princípios constitucionalmente consagrados. Nesse sentido, cada artigo de um dado diploma legal, no caso o CIUC, só será compreensível se o situarmos, quer perante os demais artigos que o seguem ou antecedem, quer perante a ordem constitucional.

c) No que à sistematização do CIUC diz respeito, as preocupações de ordem ambiental foram determinantes para que o mencionado *princípio da equivalência* fosse, desde logo, inscrito no primeiro artigo do referido Código, o que, necessariamente conduz a que os artigos subsequentes, na medida em que têm assentamento em tal princípio, sejam por ele influenciados. Foi o que ocorreu, designadamente, com a base tributável, que passou a ser constituída por diversos elementos, particularmente pelos respeitantes aos níveis de poluição, e com as taxas do imposto, estabelecidas nos artigos 9.º a 15.º, que foram influenciadas pela componente ambiental, e, naturalmente, também com a própria incidência subjectiva, prevista no artigo 3.º do CIUC, que não poderá furtar-se à influência referida.

d) O referido *princípio da equivalência*, como assinala Sérgio Vasques, in *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2001, p. 122 e segs, implica que “[...] *o imposto deve corresponder ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública; ou ao custo que o contribuinte imputa à colectividade pela sua própria actividade*”. Acrescenta o referido autor, *idem*, que “*Assim, um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também.*” Por isso, como também refere o citado autor, *idem*, a concretização do princípio da equivalência dita especiais exigências “[...] *no tocante à incidência subjectiva do imposto [..].*”

O mencionado princípio que informa o actual Imposto Único de Circulação, inscreve-se nas preocupações ambientais estatuídas no n.º 2, alínea a) do art.º 66.º da CRP e na necessidade de - tendo em vista assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável - se “*Prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão*”, preocupações estas, que são, manifestamente, consideradas na interpretação defendida pelo tribunal arbitral.

Por outro lado, o disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 66.º da Constituição, quando estatuí que, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida*”, comporta como corolário o *princípio do poluidor - pagador*, que concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar, estando, assim, a interpretação defendida pelo tribunal arbitral, em perfeita concordância com a ordem constitucional.

e) Cabe ainda deixar uma breve nota, apenas para suscitar a questão de saber por que razão as regras constantes do art.º 9.º do Código Civil obrigam o intérprete da legislação ordinária, quando é certo que o dito Código não ocupa qualquer lugar proeminente no sistema jurídico.

A esta questão responde o Prof. Jorge Miranda, *ibidem*, p. 230, quando considera que a “[...] conclusão para a qual se propende é que regras como estas são válidas e eficazes, não por constarem do Código Civil - pois este não ocupa nenhum lugar proeminente no sistema jurídico - mas, directamente, enquanto tais, por traduzirem uma vontade legislativa, não

contrariada por nenhuma das outras disposições, a respeito do problema da interpretação (que não são apenas técnico-jurídicos) de que curam.”

Acrescenta o referido autor, *idem*, que “regras sobre estas matérias podem considerar-se substancialmente constitucionais e não repugnaria mesmo vê-las alçadas à Constituição em sentido formal.”

A propósito da problemática da interpretação e das suas regras, como se retira do Prof. José de Oliveira Ascensão, *in* O Direito, Introdução e Teoria Geral, 2.^a edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1980, pp. 352/353, deve sublinhar-se o carácter imperativo dessas regras, e a sua natureza vinculativa para o intérprete.

A interpretação que o tribunal arbitral faz do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC e os critérios que, para esse efeito, considerou, como expressamente se mencionam na Decisão proferida no âmbito do Proc. N.º 196/2014-T, desde o elemento literal, até ao elemento sistemático, passando pelo elemento histórico e racional (ou teleológico), não colidem, assim, com quaisquer princípios constitucionais.

O n.º 1 do art.º 9.º do CC dispõe que a procura do pensamento legislativo deverá ter “[...] sobretudo em conta [...] a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”, circunstâncias e condições essas, que, hoje mais do que nunca, são de sensibilidade pelo ambiente e de respeito pelas questões com ele relacionadas, e que se mostram inscritas no ordenamento constitucional.

Assim, face ao que se deixa referido, não parece, salvo o devido respeito, assistir razão à AT, na medida em que a interpretação considerada pelo tribunal arbitral, como sendo a única capaz de respeitar as finalidades legais, não viola qualquer dos princípios em questão, ou seja, os princípios da *confiança e da segurança jurídica*, da *eficiência* do sistema tributário e da *proporcionalidade*, sendo que, por outro lado, tal interpretação está expressa e substantivamente conforme aos princípios inscritos na Constituição.

Assim, não se vislumbra que a interpretação feita pelo tribunal, sobre o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, contenda com quaisquer normas ou princípios constitucionais em vigor.

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

57 - Antes de mais, deve acrescentar-se, face ao que adiante, explicitamente, se dirá sobre o valor do registo, que os adquirentes dos veículos tornam-se proprietários desses mesmos veículos por via da celebração dos correspondentes contratos de compra e venda, *com registo ou sem ele*.

58 - São três os artigos do Código Civil que importa ter em conta, a propósito da aquisição da propriedade de um veículo automóvel. São eles, desde logo, o art.º 874.º, que estabelece a noção de contrato de compra e venda, como sendo “[...] *o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço*”; o art.º 879.º, em cuja alínea a) se estatui, como efeitos essenciais do contrato de compra e venda, “*a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito*” e o art.º 408.º, que tem por epígrafe os contratos com eficácia real, e estabelece no seu n.º 1, que “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. (sublinhado nosso)

Estamos, com efeito, no domínio dos contratos com eficácia real, o que significa que a sua celebração provoca a transmissão de direitos reais, no caso, veículos automóveis, determinada por mero efeito do contrato, como decorre expressamente da norma anteriormente mencionada.

59 - A propósito dos referidos contratos com eficácia real, cabe notar os ensinamentos de Pires de Lima e Antunes Varela, quando, em anotações ao art.º 408.º do CC, nos dizem que “*Destes contratos ditos reais (quoad effectum), por terem como efeito imediato a constituição, modificação ou extinção dum direito real (e não apenas as obrigações tendentes a esse resultado) distinguem-se os chamados contratos reais (quoad constitutionem), que exigem a entrega da coisa como elemento da sua formação (cfr. arts. 1129.º, 1142.º e 1185.º)*”.

Estamos, assim, perante contratos em que a propriedade da coisa vendida se transfere, sem mais, do vendedor para o comprador, tendo, como causa, o próprio contrato.

60 - Também da jurisprudência, designadamente do Acórdão do STJ n.º 03B4369 de 19/02/2004, disponível em: www.dgsi.pt, se retira que, face ao disposto no art.º 408.º, n.º 1, do C. Civil, “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. É o caso do

contrato de compra e venda de veículo automóvel (art.ºs 874.º e 879.º al. a) do C. Civil), o qual não depende de qualquer formalidade especial, sendo válido mesmo quando celebrado por forma verbal - conf. Ac do STJ de 3-3-98, in CJSTJ, 1998, ano VI, Tomo I, pág. 117”. (sublinhado nosso)

61 - Tendo o contrato de compra e venda, face ao que se deixa referido, natureza real, com as mencionadas consequências, há que considerar, também, o valor jurídico do registo automóvel objecto desse contrato, na medida em que a transação do referido bem está sujeita a registo público.

62 - Estabelece, com efeito, o n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, relativo ao registo de veículos automóveis, que “*O registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. (sublinhado nosso)

63 - Ficando claro, face à referida norma, qual a finalidade do registo, não há, porém, clareza, no âmbito do referido Decreto-lei, sobre o valor jurídico desse registo, importando considerar o artigo 29.º do mencionado diploma legal, relativo ao registo de propriedade automóvel, quando aí se dispõe que “*São aplicáveis, com as necessárias adaptações, ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial, [...]*”. (sublinhado nosso)

64 - Neste quadro, para que possamos alcançar o procurado conhecimento sobre o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, importa ter em conta o que se estabelece no Código do Registo Predial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, quando dispõe no seu artigo 7.º que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo o define*”. (sublinhado nosso)

65 - A conjugação do disposto nos artigos atrás mencionados, particularmente o estabelecido no n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e no art.º 7.º do Código do Registo Predial, permite considerar, por um lado, que a função fundamental do registo é a de *dar publicidade à situação jurídica dos veículos*, permitindo, por outro lado, presumir que o *direito existe* e que tal *direito pertence ao titular* a favor de quem o mesmo está registado, *nos precisos termos em que está definido no registo*.

66 - Assim, o registo definitivo mais não constitui do que a *presunção* de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, mas *presunção ilidível*, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência vem assinalando, podendo, a este propósito, verem-se, entre outros, os Acórdãos do STJ n.ºs 03B4369 e 07B4528, respectivamente, de 19/02/2004 e 29/01/2008, disponíveis em: www.dgsi.pt.

67 - A função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso, dos veículos e, por outro, permitir-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, daí que o registo *não constitua condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador*.

68 - Assim, se os compradores dos veículos, enquanto seus “*novos*” proprietários, não promoverem, desde logo, o adequado registo do seu direito, *presume-se*, para efeitos do disposto no art.º 7.º do Código do Registo Predial e do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, que os veículos continuam a ser propriedade da pessoa que os vendeu e que no registo se mantém seu proprietário, sendo essa pessoa o sujeito passivo do imposto, na certeza, porém, que tais *presunções são ilidíveis*, seja por força do estabelecido no n.º 2 do art.º 350.º do CC, seja à luz do disposto no art.º 73.º da LGT. Daí que, a partir do momento em que se afastem as *presunções em causa*, mediante prova das referidas vendas, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC o vendedor do veículo, que, no registo, continua a constar como seu proprietário.

L - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

69 - Tendo sempre em conta a *natureza verbal* de que se podem revestir os contratos de compra e venda de veículos automóveis, a prova da venda desse bem poderá fazer-se por qualquer meio, nomeadamente por via de *facturas - recibo*, relativas às vendas dos veículos.

70 - A este propósito, ou seja, sobre a prova da venda de veículos automóveis suportada nas *facturas - recibo*, cabe notar o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, quando refere que “[...] *A factura deve visualizar-se como o documento*

contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada (surgindo) na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador, [] não fazendo prova do pagamento do preço pelo mesmo comprador e, por consequência, prova de que se concluiu a compra e venda (somente a emissão de factura/recibo ou de recibo faz prova do pagamento e quitação) []’.

71 - A Requerente, como meio de prova de que procedeu à venda dos veículos, identificados no presente processo, em data anterior à da exigibilidade do imposto, juntou, como documentos anexos ao pedido de pronúncia arbitral, cópias das facturas referentes a essas alegadas vendas, as quais ocorreram entre 23-11-1992 e 23-11-2008.

72 - Deve, aliás, salientar-se que nada permite considerar que as facturas apresentadas, todas elas processadas por *Programa Certificado*, identificado pelo n.º 580/AT, como suporte da venda dos nove veículos em causa nos autos, não traduzam e correspondam às vendas que, alegadamente, foram concretizadas.

73 - As facturas juntas aos autos, como prova da alienação dos veículos, tendo em conta o objecto social da Requerente e a sua actividade empresarial, traduzida, nomeadamente, **no** aluguer de veículos automóveis, com a possibilidade de subsequente venda, mostram-se totalmente ajustadas à mencionada realidade empresarial, sendo absolutamente verosímil a venda dos veículos que as facturas apresentadas visam provar, não se identificando, de todo, elementos que corporizem quaisquer contratos simulados, antes permitem concluir estarmos perante facturas que reproduzem a real e verdadeira venda dos veículos às pessoas nelas indicadas.

74 - Tendo, todavia, em conta o que se refere no anterior artigo 71.º, e a necessidade de proceder ao apuramento da verdade material relativamente aos factos, o tribunal arbitral, considerando, designadamente o disposto no art.º 13.º do CPPT e no art.º 99.º da LGT, promoveu diligências no sentido de que as facturas, apresentadas como prova das vendas em causa, fossem complementadas com outras informações, visando, nomeadamente, a comprovação do efectivo recebimento dos valores referentes às vendas dos veículos em questão.

75 - A propósito do disposto no último dos mencionados artigos, ou seja, no art.º 99.º da LGT, cabe notar o que, em anotações a este artigo, vem assinalado por Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária,

Anotada e Comentada, 4.^a Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 859, quando, a propósito do princípio do inquisitório, referem que *“Afirma-se, sem margem para dúvidas, o princípio do inquisitório pleno do tribunal tributário no domínio do processo tributário [...]. O princípio do inquisitório vale para todos os tribunais fiscais que conheçam da matéria de facto, justificando a rejeição de aplicação daquelas normas do processo civil que estabelecem certos momentos para a apresentação dos documentos (cf. Arts. 523.º, 524.º e 706.º do CPC) [...]”*, artigos estes, que correspondem, respectivamente, aos actuais artigos 423.º e 425.º do CPC, sendo que o artigo 706.º foi revogado.

76 - Neste quadro, convém também lembrar os ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume I, 6.^a Edição, Áreas Editora, SA, Lisboa, 2011, p. 174, quando, em anotações ao art.º 13.º do mencionado Código, refere que *“A limitação dos poderes de cognição aos factos alegados, para além dos de conhecimento oficioso, não tem clara justificação no processo tributário nem pode ser entendida em termos absolutos. Com efeito, embora seja inegável que há algumas semelhanças entre o processo declaratório civil e os processos de impugnação judicial [...] é também patente que há diferenças substanciais [...]”*, o que *“revela que não se está perante um processo em que vigore integralmente o princípio dispositivo”*.

77 - A Requerente, dentro do prazo concedido, para o efeito, veio acrescentar, às ditas facturas, outros elementos que lhes são complementares, designadamente os correlativos extractos contabilísticos, capazes de comprovar que os valores referentes às vendas dos ditos veículos foram, por si, efectivamente, recebidos, o que confirma a transferência da propriedade desses bens, em datas anteriores às da exigibilidade do IUC.

78 - Os referidos documentos, tal como, aliás, as facturas que complementam, referentes à venda dos nove veículos, na medida em que gozam da presunção de veracidade que no n.º 1 do art.º 75.º da LGT lhes é conferida, cabendo à AT, atento o disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que as informações neles inscritas não correspondem à realidade, permitem considerar que tal documentação constitui meio de prova suficiente para ilidir as presunções em causa nos autos, ou seja, a presunção estabelecida no art.º 7.º do Código do Registo Predial e a consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, o que significa que, na altura em que o imposto era exigível, a Requerente não era proprietária dos veículos em questão.

79 - A Requerida quando considera não haver cobertura legal para que os ditos documentos tivessem sido solicitados, como consta, desde logo, nas *Questões Prévias* à sua Resposta, e depois no Requerimento, por si, apresentado em 16/11/2015, designadamente por violação do que se determina no art.º 423.º do CPC, onde se dispõe que a *apresentação dos documentos deve ocorrer com o articulado respectivo*, não está, de todo, a considerar, o que se refere no anterior artigo 76.º, ou seja, que *o princípio do inquisitório vale para todos os tribunais fiscais que conheçam da matéria de facto, justificando a rejeição de aplicação daquelas normas do processo civil que estabelecem*

80 - A AT, quando entende que a Requerente não comprova o que alega, designadamente porque não faz prova do pagamento, quer do IUC, quer dos JC, não está a ter em conta os documentos, juntos ao processo, relativos às liquidações referentes aos nove veículos identificados nos autos, onde consta a referência ao correspondente pagamento. Por outro lado, não teve, igualmente, em conta as informações constantes do Processo Administrativo Tributário/Serviço de Finanças-Lisboa ..., atinente ao presente processo, quando nele se refere que *“todas as liquidações oficiosas emitidas foram pagas pelo contribuinte A...”*.

81 - A propósito das ditas liquidações refere a Requerida, na sua *Questão Prévia* (1), que exceção feita à liquidação do IUC de 2013, referente à viatura ...-...-..., de que foi junta a respectiva notificação com a indicação da data limite de pagamento (13-03-2015), a Requerente *“não faz qualquer prova da tempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral relativamente a todas as outras liquidações impugnadas”*. Acontece, todavia, que as demais liquidações, como consta dos autos, têm a mesma data limite de pagamento, ou seja, a data que atrás se menciona, pelo que, tendo o pedido de constituição do tribunal arbitral sido apresentado em 05-05-2015 e aceite em 07-05-2015, a sua tempestividade está assegurada.

82 - O montante resultante das dezasseis liquidações, associadas aos nove veículos em questão, perfaz o total de € 571,52, sendo que € 553,65 correspondem ao IUC e € 17,87 aos juros compensatórios. A este propósito, deve notar-se o manifesto erro verificado na soma das parcelas que integram o valor do processo, dado que ao montante pago a título de IUC deve somar-se o montante pago a título de JC, em ordem à obtenção do total que foi pago, e não o contrário, como vem indicado no pedido de pronúncia arbitral, na medida em

que a quantia de € 553,65, que foi paga em IUC, não pode corresponder ao total pago de € 571,52, acrescido da outra parcela referente aos € 17,87, pagos como juros compensatórios.

83 - Nestas circunstâncias, e em suma, tendo em conta que a presunção consagrada no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC foi ilidida, no que se refere aos veículos identificados no processo, cuja primeira venda, relativamente ao veículo com a matrícula ...-...-..., ocorreu em 23-11-1992 e a última das vendas, referente ao veículo com a matrícula ...-...-..., foi concretizada em 23-11-2008, ou seja, em datas anteriores às da exigibilidade do imposto, que se reporta aos anos de 2013 e 2014, deve considerar-se que a Requerente, relativamente aos aludidos veículos, não era, à data a que dizem respeito as liquidações em causa, sujeito passivo do imposto em questão.

84 - A AT, quando entende que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC consubstancia uma presunção, está a proceder à liquidação ilegal do IUC, relativamente aos veículos identificados nos autos, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, constantes do referido art.º 3.º do CIUC, o que configura a prática de actos tributários falhos de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, determinantes da anulação dos correspondentes actos tributários, por violação de lei.

M - REEMBOLSO DO MONTANTE PAGO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

85 - A propósito do reembolso requerido, deve, antes de mais, notar-se a falta de razão da Requerida, quando questiona o direito que, relativamente ao dito reembolso, assiste à Requerente, na medida em que não se fez prova do pagamento, nem do imposto, nem dos juros compensatórios referentes *às dezasseis liquidações em causa nos autos*. Com efeito, tal como atrás se deixa referido, particularmente nos artigos 81.º e 83.º, o montante de € 571,52 referente a todas as liquidações de IUC e de JC foi pago pela Requerente, o que ocorreu em 27-02-2015.

86 - Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo

previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta - *nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários* - “Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.” (*sublinhado nosso*)

87 - Trata-se de comandos legais que se encontram em total sintonia com o disposto no art.º 100.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, no qual se estabelece que “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*” (*sublinhado nosso*)

88 - O caso constante nos presentes autos, suscita a manifesta aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, referenciados neste processo, e do pagamento da quantia de € 571,52, como atrás se refere, terá, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso do montante pago, quer a título de *imposto*, quer de *juros compensatórios*, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, montante esse que, no caso dos autos, se reconduz ao total de € 571,52.

89 - Quanto aos juros indemnizatórios, afigura-se manifesto, que, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT e preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de *erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*, tal como previsto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre a quantia de € 571,52.

CONCLUSÃO

90 - No quadro circunstancial que se tem vindo a referir, a AT, ao praticar os actos de liquidação em causa no presente processo, fundados na ideia de que o artigo 3.º, n.º.1, do

CIUC não consagra uma presunção ilidível, faz errada interpretação e aplicação desta norma, cometendo um erro sobre os pressupostos de direito, o que constitui violação de lei.

91 - Por outro lado, porque a AT, à data da ocorrência dos factos tributários, considerou a Requerente proprietária dos veículos referenciados no presente processo, considerando-a, como tal, sujeito passivo do imposto, quando tal propriedade, relativamente aos *nove veículos* em questão, já não estava inscrita na sua esfera jurídica, baseando-se, assim, em matéria de facto divergente da efectiva realidade, comete um erro sobre os pressupostos de facto, e portanto de violação de lei.

III - DECISÃO

92 - Destarte, atento a todo o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente, por provado, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de pronúncia arbitral no que concerne à anulação dos actos de liquidação de IUC e de JC, respeitantes aos veículos referenciados, referentes aos anos de 2013 e 2014;
- Anular, conseqüentemente, os actos de liquidação de IUC e de JC, referentes aos anos de 2013 e 2014, respeitantes aos veículos, tal como atrás se deixam mencionados;
- Condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento da quantia de € 571,52, referente às liquidações associadas aos nove veículos identificados no processo, até ao seu integral reembolso.
- Condenar a AT a pagar as custas do presente processo.

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e tendo em conta o erro verificado na soma das parcelas que integram o valor do processo, fixa-se esse valor em € 571,52.

CUSTAS

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

Notifique-se.

Lisboa, 07 de Janeiro de 2016

O Árbitro

António Correia Valente

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, n.º 5), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.