

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 438/2015-T**

**Tema: IUC – Incidência subjetiva**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

#### **A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL**

1. **A..., LDA**, Pessoa Coletiva n.º..., com sede no Edifício..., ..., Lote..., ... andar - Lisboa, doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de Março, pretendendo a declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) descritas na Lista Anexa ao presente pedido arbitral, todas referentes aos períodos de tributação de 2009 a 2012, descritas na Tabela Anexa ao pedido arbitral, as quais constam no Processo Administrativo junto aos autos pela ATA, e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os devidos efeitos legais, no montante global a pagar de **€596,33, correspondente a €575,91 de imposto e €20,42 de juros.**
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi apresentado pela Requerente em 14-07-2015, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 16-07-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira na mesma data.

3. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no nº1 do artigo 6º do RJAT, foi designada, em 28-08-2015, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a ora signatária como árbitro singular. A nomeação foi aceite e as partes notificadas da designação do árbitro, não tendo manifestado a vontade de recusar a designação.
4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (RJAT), o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 18-09-2015. A AT foi notificada na mesma data para apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 17º do RJAT,
5. A AT apresentou a sua resposta em 15-10-2015, a qual se dá por integralmente reproduzida, na qual requer a dispensa de realização da reunião prevista no artigo. 18º do RJAT, bem assim como da apresentação de alegações. Em 19-10-2015 foi proferido despacho arbitral notificando as partes da intenção de dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e a apresentação de alegações, fixando o prazo de cinco dias para as partes se pronunciarem, querendo, sobre o teor do Despacho. Por despacho arbitral de 28-10-2015, considerada a pronúncia das partes, foi dispensada a realização da reunião e fixado prazo para prolação da decisão arbitral até 30-12-2015. A Requerente foi, ainda, para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até à data prevista para prolação da decisão arbitral
6. Por Requerimento de 11-11-2015 veio a Requerente apresentar e requerer a junção aos autos de um conjunto de documentos, designados por extratos contabilísticos, alegando que só naquela data conseguiu reunir todos os documentos (extratos contabilísticos) em causa, os quais conjuntamente com as segundas vias de faturas

juntas com o pedido arbitral são relevantes para a descoberta da verdade material em causa nos presentes autos.

7. Por despacho de 13-11-2015 foi junto aos autos o Requerimento e documentos anexos supra referidos e ordenada a notificação da AT para se pronunciar sobre o mesmo.

8. Em 26-11-2015 veio a Requerida AT pronunciar-se, alegando em síntese que:

a) A Requerente se encontra sujeita ao princípio processual civil da preclusão, expressamente previsto no CPPT, o qual se traduz no reconhecimento de que um processo contém ciclos processuais rígidos, com finalidades específicas e estanques entre si - deriva que quando os atos não sejam praticados no ciclo próprio, consideram-se precluídos;

b) Todos os factos e fundamentos da ação devem ser alegados de uma vez, cabendo alegar logo mesmo os que pareçam secundários, e oferecendo a correspondente prova, como decorre do artigo 108.º, números 1 e 3 do CPPT; assim como das alíneas c) e d) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT;

c) Pelo que, logo no pedido arbitral a Requerente devia contrapor todos os argumentos (de facto e de direito), juntar documentação e demais elementos probatórios, em ordem a impugnar as ditas liquidações.

d) Em suma, permitir-se a admissão de novos factos, documentos, fundamentos e elementos pela Requerente, seria sinónimo de, por esta via e nesta fase processual, se permitir a ampliação do prazo para a apresentação do pedido arbitral, ao que acresce não terem sido provados pela Requerente os fundamentos objetivos e subjetivos da junção tardia dos documentos;

e) Essa junção é muito posterior, quer ao pedido arbitral, quer mesmo à sua notificação da Resposta apresentada pela AT, quer ainda à notificação do despacho arbitral, datado 28/20/2015, que, face à posição das partes, determinou a dispensa da reunião, prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação das alegações escritas e determinou a prolação da decisão para o dia 30/12/2015;

f) Pelo que a junção tardia viola o disposto naquele artigo 423.º do CPC *ex vi* artigo 29.º do RJAT, o que impossibilita a junção dos documentos, cujo desentranhamento desde já se requer, tal como decidido por despacho de 25/10/2012, proferido no processo n.º 75/2012-T:

g) Alegou ainda que, caso o Tribunal viesse a considerar os documentos ora juntos, após o pedido de pronúncia arbitral, então, na mesma medida, o pedido de juros indemnizatórios deverá improceder bem assim como o pedido principal, porquanto os documentos juntos não têm força probatória para demonstrar os factos pretendidos pela Requerente.

9. Por despacho de 15-12-2015 foi decidido por este Tribunal que:

a) Do disposto nas alíneas c) e d) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, resulta que o pedido arbitral deve conter “a identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objeto do referido pedido de pronúncia arbitral e os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir;”

b) Decorre também do disposto no artigo 108.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT, que a impugnação deve expor os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido» e que com a petição o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes;

c) Atendendo aos princípios processuais que orientam o processo arbitral, no âmbito do qual são aplicáveis por remissão, também, os princípios contemplados no CPPT e, ainda, quando necessário, do art. 423º do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º do RJAT, a apresentação do requerimento por parte da Requerente afigura-se extemporânea, pois que, ocorre após o despacho de 28/10/2015, no qual, com o assentimento das partes se dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem assim como da apresentação das alegações pelas partes. Ao que acresce o facto dos documentos agora juntos serem, obviamente, pré existentes à

própria apresentação do pedido arbitral. Do requerimento apresentado pela requerente para a junção dos referidos documentos não se alcança quais os fundamentos desta junção tardia dos mesmos;

c) Assim, e no sentido do que vem sendo jurisprudência arbitral, nesta sede, o tribunal considera que, sem desrespeitar o princípio da descoberta da verdade material, deve obediência aos demais princípios jurídico-processuais, contidos no RJAT e na legislação aplicável por remissão do mesmo;

d) Assim, a menos que a razão invocada para a junção tardia seja atendível, o que não parece ser o caso, este Tribunal não deve considerar o teor dos referidos documentos na decisão a proferir. O momento da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é o adequado para exposição das questões de facto e de direito objeto do pedido de pronúncia arbitral e para apresentar os elementos de prova dos factos invocados e indicar os meios de prova a produzir.

e) Neste contexto, não pode olvidar-se que mesmo que se tratasse de factos constitutivos, modificativos ou extintivos supervenientes, a sua dedução só poderia ser feita até à fase de alegações [como resulta do preceituado no art. 86.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT], fase esta que no presente processo se tem de considerar iniciada com a diligência para a marcação de data para serem produzidas alegações orais.

f) Por isso, por maioria de razão estará afastada a possibilidade de invocação de factos não supervenientes, após a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que a junção dos documentos foi considerada extemporânea e ordenado o seu desentranhamento.

10. O prazo para prolação da decisão final, inicialmente designada para 30-12-2015 veio a ser prorrogado por despacho proferido em 29-12-2015, por mais dez dias.

## **B) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE:**

11. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade, com a conseqüente anulação, das liquidações de Imposto Único de Circulação, referentes aos períodos compreendidos entre os anos de 2009 a 2012, discriminadas na Tabela Anexa ao Pedido Arbitral, num total de 16 liquidações de imposto único de circulação (8 liquidações de IUC e 8 liquidações de juros) devidos pelas viaturas constantes nas respetivas liquidações e aos anos de 2013 e 2014, no valor global de €596,33. – Vd. as liquidações juntas ao Pedido Arbitral que se dão por integralmente reproduzidas.
  
12. Todas estas liquidações se encontram juntas aos autos, em anexo ao Pedido Arbitral, com identificação da matrícula do veículo a que respeitam e da situação jurídica em que se encontram, e foram pagas pela ora Requerente.
  
13. **Em síntese, fundamenta o seu pedido, alegando o seguinte:**
  - a) A Requerente é uma instituição que prossegue a atividade de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços associados à gestão de frotas.
  - b) A Requerente as oito liquidações impugnadas, que pagou, mas discorda de todos os atos de liquidação impugnados, porquanto considera que não é sujeito passivo de IUC relativo às matrículas em questão, por não se preencherem os pressupostos de incidência subjetiva do imposto. Alega que já não era a proprietária das viaturas automóveis constantes das liquidações impugnadas, em nenhum dos anos em causa, pois já tinha vendido as referidas viaturas em data anterior à da verificação do facto tributário.
  - c) A Requerente pagou todas as importâncias liquidadas pela ATA referentes às liquidações impugnadas;

- d) Quanto á fundamentação de direito do pedido apresentado alega a Requerente que nos termos do disposto no artigo 3º, nº1 e no artigo 6º do CIUC, o imposto considera-se exigível ao proprietário (ou outros detentores do veículo equiparáveis) no primeiro dia do período de tributação do veículo. Considera a requerente que, à luz do regime legal em vigor, recorrendo aos elementos constantes do registo automóvel, o legislador estabeleceu, simultaneamente, consagra uma norma de incidência subjectiva que estabelece, meramente, uma presunção legal. Invoca, ainda, o princípio da equivalência e numerosa jurisprudência arbitral. Entende, por isso, que as liquidações assentam em erro sobre os pressupostos de facto e devem ser anuladas.
- e) Conclui peticionando a anulação destas liquidações de IUC, no montante global de **€596,33**, correspondente a **€575,91** de imposto pago indevidamente e **€20,42** de juros compensatórios indevidos, bem como o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43º da LGT.

## **C – A RESPOSTA DA REQUERIDA**

14. A Requerida ATA, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, por exceção e por impugnação, **alegou, em síntese, que:**

- a) Quanto à alegada venda dos veículos antes do facto tributário, a Requerente não juntou aos autos elementos de prova suficientes dos quais se extraia a venda das viaturas; as faturas juntas aos autos, só por si, não são documentos de prova, para a alegada venda. Como não fez prova do cumprimento da obrigação também não o poderá fazer posteriormente porquanto todos os meios de prova devem ser apresentados com o articulado inicial

- b) Mas antes disso alega a Requerida que, não desconhecendo a jurisprudência arbitral, não a acompanha, pois no seu entender o art. 3.º, n.º1 do CIUC não estabelece uma presunção ilidível. Tal entendimento incorre numa enviesada leitura da letra da lei, como da adopção de uma 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 e decorre ainda de uma interpretação que ignora *a ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC;
- c) Argumenta em torno da questão da incidência subjetiva do IUC, centrando a sua alegação no disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 3.º do CIUC, salientando que o legislador não usou a expressão “*presumem-se*”, como poderia ter feito, aliás à semelhança do que sucede em outros normativos legais, exemplificando algumas situações previstas na lei;
- d) Entende, por isso, que nos casos em que o legislador utiliza a expressão “*considera-se*”, não está a estabelecer uma presunção, mas sim uma opção legislativa de considerar como proprietários aqueles que figurem como tal no registo; entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*. O legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal e que outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de interpretação da lei: *a ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC; reforça esta alegação invocando que este é o entendimento seguido pela jurisprudência dos nossos tribunais expressa na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no âmbito do Processo n.º .../13.0BEPNF;
- e) Conclui, que o artigo 3º do CIUC não comporta qualquer presunção legal, e pela improcedência do pedido arbitral, porquanto os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que

à luz do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC e do artigo 6.º do mesmo código, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC, tal como atesta a Informação relativa ao histórico da propriedade dos veículos em causa, emitida pela Conservatória do Registo Automóvel;

- f) Na óptica da AT, nos termos do disposto no artigo 3º do CIUC, o imposto passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos;
- g) Outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de interpretação da lei, o elemento sistemático, violando a unidade do regime e seria, ainda, uma interpretação desconforme à Constituição;
- h) Alega a AT que, caso assim não se entenda, sempre se teria de considerar que os documentos probatórios juntos pela Requerente (segundas vias das faturas) não são suscetíveis de ilidir a presunção do registo, dado o caráter unilateral da fatura, pelo que se trata de um documento insuficiente para a demonstração do caráter sinalagmático do contrato de compra e venda; o facto de poder titular uma suposta transação que pode não acontecer realmente, por falta de aceitação da contra parte; invoca a este propósito a jurisprudência arbitral vertida nas decisões proferidas nos processos n.ºs 63/2014-T, 130/29014-T; 150/2014-T, 220/2014-T, 339/2014-T e 79/2014-T, entre outros.
- i) Ainda que assim não se entenda, face aos documentos juntos aos autos, não se pode dar como provado que a propriedade das viaturas não seja da Requerente, pois estes não são suscetíveis de afastar a alegada presunção decorrente do Registo automóvel, cujas bases de dados revelam que o proprietário é a Requerente.
- j) Conclui pugnando pela legalidade das liquidações e pela improcedência do pedido, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se a Requerida do pedido.

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

15. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos do artigo 2º, nº1, alínea a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.
16. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (Cfr. 4º e 10º nº2 do DL nº 10/2011 e art. 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março).
17. A cumulação de pedidos, pretendendo-se a apreciação conjunta da legalidade das 16 liquidações de IUC, relativas aos anos de 2013 e 2014, apesar de constituírem atos autónomos, referentes a situações diferenciadas, verificando-se os pressupostos exigidos pelo disposto no nº 1, do artigo 3º, do RJAT e artigo 104º do CPPT, é de admitir a cumulação. Assim, aceita-se no mesmo pedido arbitral a cumulação de pedidos de declaração de ilegalidade de todos os atos tributários de liquidação de IUC e respetivos juros compensatórios que lhes estão associados, dada a identidade do imposto e a apreciação dos atos tributários em causa depender da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação das mesmas regras de direito. É o caso do presente pedido arbitral. Encontram-se, assim, preenchidos os pressupostos legais que permitem a cumulação de pedidos, nos termos previstos nos artigos 104º do CPPT e no artigo 3º, nº1 do RJAT, considerando a identidade do tributo e a competência do tribunal, a qual é aceite por este Tribunal.
18. O processo não padece de vícios que o invalidem.

19. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junto aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como segue.

### **III - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

#### **A) Factos Provados**

20. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à atividade de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços associados à gestão de frotas;
- b) A Requerente foi notificada das oito liquidações oficiosas juntas ao Pedido Arbitral, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;
- c) A Requerente pagou todas as importâncias liquidadas pela AT, referentes às liquidações impugnadas;
- d) À data dos factos tributários as viaturas, identificadas nas liquidações impugnadas, constava das bases registrais do Registo Automóvel, a Requerente como sua proprietária;
- e) A Requerente emitiu segundas vias das oito faturas, constantes dos documentos juntos em anexo ao pedido arbitral como documentos nºs 1 a 50, que se dão por reproduzidos.

#### **B) FACTOS NÃO PROVADOS**

21. Não há outros factos não provados com relevo para decisão a proferir.

### **C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS**

22. Os factos supra descritos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos.

### **IV – QUESTÕES DECIDENDAS e FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

23. Cumpre, pois, apreciar e decidir as questões de direito suscitadas pelas partes, considerando as posições assumidas e os argumentos apresentados por ambas, e que se reconduzem a duas, a saber:

1ª) Sentido e alcance da norma de incidência subjetiva prevista no artigo 3º, nº 1 do CIUC, nomeadamente saber se este dispositivo legal prevê uma presunção ilidível ou, ao invés, uma ficção legal, insuscetível, por isso, de ser ilidida mediante prova em contrário;

2ª) Valor jurídico do registo dos veículos automóveis e valor probatório dos documentos juntos aos autos pela Requerente para ilidir a presunção resultante do registo automóvel.

#### **1ª.) QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 3º, Nº 1 DO CIUC**

24. Invoca a Requerente que, com referência às liquidações impugnadas que a propriedade das viaturas automóveis em causa, foi transmitida previamente ao facto gerador, pelo que não se encontram preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva previstos no artigo 3º do CIUC, não sendo, por isso, sujeito passivo de IUC. Invoca que, à data dos factos tributários, já não era proprietária das referidas viaturas, que já tinha vendido em data anterior e, em consequência, as liquidações

devem ser anuladas por não se verificarem os pressupostos de facto da incidência subjetiva do imposto.

25. Para o efeito alega, em síntese, que o artigo 3º do CIUC estabelece uma presunção implícita de propriedade dos veículos a favor de quem os mesmos se encontrem registados, presunção essa que, por força da aplicação da regra geral prevista no artigo 73º da Lei Geral Tributária, é ilidível mediante prova em contrário. Já para a Requerida, o artigo 3º do CIUC não estabelece qualquer presunção implícita, mas uma verdadeira norma de incidência assente numa ficção legal, inilidível.
26. Ora, com referência a esta questão é já abundante a jurisprudência arbitral emanada nos últimos anos, da qual destacamos as decisões proferidas nos processos nºs 14/2013-T, de 15 de outubro, 26/2013-T de 19 de julho, 27/2013-T, de 10 de setembro, 217/2013-T de 28 de fevereiro e, mais recentemente, nas decisões proferidas nos processos 286/2013-T, de 2 de maio de 2014, 293/2013-T, de 9 de junho de 2014, 46/2014-T de 5 de setembro, 246 e 247/2014 T, de 10 de outubro, entre outros. Alega, por sua vez, a Requerente que a jurisprudência arbitral não é uniforme nem constitui precedente. Vejamos pois.

Quanto a esta questão a jurisprudência arbitral é uniforme e no sentido de considerar que o artigo 3º, nº1 estabelece uma presunção ilidível. Acresce que, está em sintonia com a mais recente jurisprudência dos nossos tribunais superiores, nomeadamente, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 19-03-2015, proferido no processo nº 08300/14.

27. Mas, vejamos qual deverá ser, de acordo com os princípios da hermenêutica jurídica, o sentido e alcance do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC.

Dispõe o nº 1, do artigo 3º do CIUC:

*“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. “*

Da simples leitura deste normativo verifica-se, sem grandes dificuldades, que a pedra de toque está na expressão “*considerando-se*” utilizada pelo legislador. Deverá entender-se que o legislador pretendeu estabelecer uma presunção implícita ou uma verdadeira ficção legal?

28. Importa atender a alguns conceitos de referência para encontrar a resposta mais adequada a esta questão., tais como o disposto no artigo 349º do Código Civil, segundo o qual “*presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.*”

Já segundo o nº 2 do artigo 350º do Código Civil, as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, salvo nos casos em que a lei o proibir.

Acresce, no que diz respeito, em concreto, às presunções de incidência tributária, que segundo o artigo 73º da Lei Geral Tributária, estas admitem sempre prova em contrário.

Situação diversa, à qual, por vezes, o legislador recorre, é a que se designa por “*ficções legais*”, as quais consistem “*num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas*”<sup>1</sup>

29. De acordo com a tese reiteradamente defendida pela Requerida ATA em diversos processos idênticos ao que se discute nos presentes autos, o facto do artigo 3º, nº 1, do CIUC estabelecer que se “*consideram*” como proprietários, ao invés de “*presumem-se*” como proprietários, revela que o legislador, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, pretendeu expressamente determinar que as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados se consideram, sem admissibilidade de qualquer prova em contrário, proprietários dos mesmos. E, ainda de acordo com a Requerida, se o legislador pretendesse criar uma presunção e

---

<sup>1</sup> Neste sentido, cfr: PARDAL, F. RODRIGUES. “*O uso de presunções no direito tributário*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 325-327, página 20 e ss.

não uma ficção legal, teria escrito, como faz em diversos outros diplomas, que se presumem proprietários e não que se consideram proprietários.

30. Pois bem, este Tribunal não pode sufragar tal entendimento. E, não se diga que esta é uma posição apenas plasmada nos sucessivos processos arbitrais que se debruçaram sobre este tema. Na verdade esta mesma posição foi recentemente sufragada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por Acórdão proferido em 19-03-2015, no processo nº 08300/14, no qual se afirma que “(...) o citado artigo 3º, nº1, 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. 73º da LGT.” E, acrescenta o mesmo Acórdão, que “a ilisão da presunção legal obedece à regra constante do artigo 347º do C. Civil, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto.”

Na verdade, como já foi salientado em diversas decisões arbitrais proferidas, a análise dos elementos histórico e teleológico, para além, naturalmente, do elemento literal, de interpretação legislativa, conduzem à conclusão lógica de que o legislador não pretendeu estabelecer qualquer ficção legal mas apenas e só uma presunção, ilidível mediante prova em contrário nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 73º da Lei Geral Tributária. Tratando-se de norma de incidência tributária outro entendimento seria claramente contrário aos princípios que regem a relação jurídica fiscal.

31. Quanto ao elemento histórico, importa referir que o CIUC teve a sua génese na criação, através do DL 599/72, de 30 de Dezembro, do imposto sobre veículos, o qual já consagrava expressamente que o imposto era devido pelos proprietários dos

veículos, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados.<sup>2</sup>

Do mesmo modo, o artigo 2.º, do Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 116/94) estabelecia que: *“são sujeitos passivos do imposto de circulação e do imposto de camionagem os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontram registados”*.

Porém no CIUC, o legislador substituiu a expressão *“presumindo-se”* pela expressão *“considerando-se”*, o que na perspectiva da Requerida traduziu a consagração de uma ficção legal, inilidível. Não consideramos que assim seja. Na verdade, na versão atual do Código apenas mudou o verbo, optando agora o legislador pela expressão *“considerando-se”*. Certo é que, entre as versões legislativas anteriores e a atual entrou em vigor a LGT, que consagrou, expressamente, o princípio contido no artigo 73º, do qual resulta que em matéria de incidência tributária qualquer presunção admite sempre prova em contrário. Logo, torna-se indiferente a adoção de uma presunção expressa ou implícita, porquanto, uma como a outra são igualmente ilidíveis.

Como resulta vertido já em diversas decisões arbitrais, agora reforçadas pela Jurisprudência dos Tribunais Superiores, estamos perante uma presunção ilidível.

Além do que, como já se disse supra, tratando-se de norma de incidência tributária, nunca seria admissível a consagração de uma presunção inilidível. Como afirmam, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na anotação ao nº 3, do artigo 73º, da LGT, *“as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores*

---

<sup>2</sup> Neste sentido, vd.. artigo 3º do Regulamento do Imposto sobre Veículos, anexo ao indicado DL 599/72, de 30 de Dezembro.

*de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”.*

32. Acresce que são muitos os exemplos de normas em que é utilizado o verbo “*considerar*” para estabelecer presunções ilidíveis, como sucede com o disposto n.º 2 do artigo 21.º do CIRC, no artigo 89-A da LGT ou no artigo 40.º, n.º1 do CIRS entre outros. Tal afigura-se normal, nomeadamente, no caso de outras normas fiscais em que o legislador utilizou a fórmula “*considera-se*” ou “*consideram-se*”, mas atribuindo-lhe outro sentido, já que se trata de expressões que, dependendo do contexto, podem assumir uma pluralidade de sentidos, sem que daí possa extrair-se a conclusão que pretende a Requerida.

33. Tendo em conta que o sistema jurídico deve formar um todo coerente, os exemplos acima referidos, bem como a doutrina e jurisprudência indicadas, permitem concluir que não é só quando é usado o verbo “*presumir*” que estamos perante uma presunção, mas também o uso de outros termos ou expressões, como o termo “*considera-se*” podem servir de base a presunções. E, como se referiu supra, sendo o elemento literal o primeiro instrumento de interpretação da norma jurídica, em busca do pensamento legislativo, importa confrontá-lo com os demais elementos de interpretação, nomeadamente o elemento racional ou teleológico, o elemento histórico e o sistemático.

Afigura-se pacífico que, em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “*presume-se*” ou por expressão semelhante.<sup>3</sup> A título de exemplo, refere Jorge Lopes de Sousa, que no artigo 40.º n.º 1 do CIRS se utiliza a expressão “*presume-se*”, ao passo que no artigo 46.º, n.º 2 do mesmo Código se faz uso da expressão “*considera-se*”, não havendo qualquer diferença entre uma e outra expressão, ambas significando, afinal, o mesmo: uma presunção legal.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> A este propósito, cfr. LOPES DE SOUSA, J. (2011) Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume I. 6.ª Edição. Áreas Editora: Lisboa. Pág. 589 e ss.

<sup>4</sup> Cfr. Ob. Cit., pág. 590 e ss.

Assim, não obstante o CIUC ter optado pela expressão “*considera-se*” em vez da expressão “*presume-se*”, daí não se extrai qualquer alteração de fundo, tendo ambas o mesmo significado, ou seja, **a consagração de uma presunção ilidível.**

34. Se atendermos ao elemento teleológico, idêntica conclusão se impõe. Na exposição de motivos da Proposta de Lei nº 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho, fica explícito o propósito de proceder a uma “*reforma global e coerente dos impostos ligados à aquisição e propriedade dos veículos automóveis*” a qual resulta da “*necessidade imperiosa de trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal e da necessidade, mais imperiosa ainda, de subordiná-la aos princípios e preocupações de ordem ambiental e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel.*”

(...) *os dois novos impostos que agora se criam, o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação, constituem muito mais do que o prolongamento técnico das figuras criadas nos anos 70 e 80 que os antecederam, voltadas predominantemente para a angariação da receita, indiferentes ao custo social resultante da circulação automóvel. Constituem algo diferente, figuras já do século em que vivemos, com as quais se pretende, com certeza, angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade.*”

35. Nesta linha de pensamento o legislador consagrou o princípio da equivalência, inscrito no artigo 1º do CIUC, como um princípio fundamental no funcionamento do imposto, “*deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária. É este princípio que dita a oneração dos veículos em função da respetiva propriedade e até ao momento do abate*”.

O IUC, enquanto verdadeiro imposto ambiental, elegeu como sujeito passivo o utilizador, o poluidor, em obediência ao princípio do poluidor-pagador. Este considerando é particularmente relevante, também, para uma correta interpretação

do sentido e alcance a dar ao disposto no n.º2, do artigo 3.º do CIUC, referente ao caso dos locatários e outros utilizadores das viaturas automóveis.

O princípio estruturante da reforma da tributação automóvel é, precisamente, a incidência da tributação sobre o verdadeiro utilizador do veículo, não se coadunando este princípio com a leitura “cega” da letra da lei, que poderia levar, afinal, a tributar quem não fosse proprietário e, dessa forma, quem não fosse o sujeito causador do “custo ambiental e viário” provocado pelo veículo, a que alude o artigo 1.º do CIUC.

36. Nesta conformidade, considerando os elementos de interpretação da lei, supra referidos, somos conduzidos à conclusão de que a expressão “*considerando-se*” tem exatamente o mesmo sentido que a expressão “*presumindo-se*”, devendo, desta forma, entender-se que o artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, consagra uma verdadeira presunção de propriedade e não qualquer ficção, sendo, por isso, tal presunção ilidível. Pelo que, o sujeito passivo do imposto é, em princípio, o proprietário, porque a lei presume que ele próprio utiliza o bem. Mas se se provar que não é o proprietário quem faz uso do veículo, mas um terceiro, como sucede com os locatários, então será este, o sujeito passivo do imposto. Assim, quanto à incidência subjetiva do imposto, é de concluir que não se verificam alterações relativamente à situação anteriormente em vigor no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de circulação e Imposto de Camionagem, como aliás é amplamente reconhecido pela doutrina, continuando a valer uma presunção ilidível nesta matéria. Este entendimento é, ainda, o único que se afigura adequado e conforme ao princípio da verdade material e da justiça, subjacentes às relações fiscais, com o objetivo de tributar o real e efetivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário, por constar do registo automóvel.

37. Neste sentido, também as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 150/2014-T e 220/2014-T, confirmam o mesmo entendimento já plasmado em decisões

arbitrais anteriores, entre as quais, a que é invocada nos autos pela Requerente. Ainda a este propósito, e no mesmo sentido, refere o Acórdão arbitral nº 63-2014-T, de 15 de Setembro, que: “(...) *se o legislador tivesse, como pretende a Requerida, estabelecido na lei uma qualificação não presuntiva sobre quem é proprietário dos veículos (uma ficção legal), estaria com isso a estabelecer, através de uma diferente formulação, uma regra em tudo idêntica à regra hipotética referida. Estaria a fazer assentar a incidência subjectiva do imposto numa ficção legal, em total desconexão com uma qualquer substância económica como base da incidência subjectiva. (...) E, se assim é, forçoso será também concluir que o artigo 3º, n.º 1, só pode estabelecer uma presunção de propriedade do veículo, mesmo com todas as consequências negativas que essa conclusão acarretará, decerto, em termos de eficiência da administração do imposto.*”

38. Por tudo o que fica exposto, este tribunal não acompanha o entendimento vertido na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no âmbito do processo nº .../13.0BEPNF, que reiteradamente tem sido invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente, quando afirma que “*a propriedade e a posse efetiva do veículo é irrelevante para a verificação da incidência subjetiva e objetiva e do facto gerador do imposto*”. De resto, o entendimento vertido nesta Sentença, longe de representar um entendimento pacífico sobre esta questão, veio a ser contrariado pelo entendimento recentemente vertido Acórdão do TCA Sul, de 19-03-2015, já supra referido.

**2ª. Valor jurídico do registo dos veículos automóveis e valor probatório dos documentos juntos aos autos pela Requerente para ilidir a presunção resultante do registo automóvel.**

39. Por tudo o que se expôs anteriormente, é de concluir que estamos perante uma presunção que resulta do registo automóvel. O mesmo é dizer que este não tem efeitos constitutivos de direitos mas tão só de publicidade dos factos levados a registo e presunção de que esses factos são verdadeiros. Assim, **tem de se permitir ao titular inscrito no registo automóvel a possibilidade de apresentar elementos probatórios bastantes para a demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo, e que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário.** Caso contrário, aceitar-se-ia a supremacia da verdade formal do registo sobre a verdade material, e seria admitir a violação grosseira dos princípios fundamentais fiscais enunciados e, ainda, do princípio contido no artigo 73º, da LGT segundo o qual não existem presunções inilidíveis em matéria de incidência fiscal. A tudo o que se deixa supra exposto acresceria a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da justiça, bem como o do inquisitório, consagrados, respetivamente, nos artigos 55º e 58º da LGT. Esta interpretação está, ainda, em sintonia com o princípio enunciado no artigo 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária, que estabelece, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias que *«deve atender-se à substância económica dos factos tributários» e, por outro lado, com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários.»*

A idêntica conclusão chegou o Tribunal Central Administrativo Sul no supracitado Acórdão de 19-03-20015. A presunção de propriedade resultante do registo automóvel pode ser afastada *“por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto.”*

40. De resto, só assim se cumpre o princípio da equivalência subjacente à reforma do imposto único de circulação. A propósito desta questão a posição vertida na Decisão Arbitral nº 286/2013-T, de 2 de Maio de 2014, é bastante esclarecedora ao afirmar:

*“É este princípio (da equivalência) que dita a oneração dos veículos em função da respectiva propriedade e até ao momento do abate, o emprego comum de uma base tributável específica, a revisão do quadro de benefícios fiscais vigente e a afectação de uma parcela da receita aos municípios da respectiva utilização. Ora, pretender, como o faz a Requerida, que o legislador, no art. 3.º, n.º 1 do CIUC, fixou, seja qual for o meio técnico subjacente, a incidência subjetiva do imposto nas pessoas em nome de quem os veículos se encontram registados, com total independência de serem ou não, no período tributário relevante, titulares do direito de utilização do veículo, maxime da sua propriedade, implicaria desprezar aquela finalidade que preside à normatividade tributária, bem manifestada na incidência objectiva e na base tributável associada às diversas categorias de veículos (cfr. arts 2.º e 7.º do CIUC). É que uma inscrição registal, sem correspondência com a titularidade subjacente, nenhuma valia possui para dar satisfação e cumprimento a tal finalidade, pois não são as pessoas em nome de quem os veículos se encontrem inscritos quando não sejam titulares de direitos sobre a sua utilização que provocam custos ambientais e viários, mas antes tais custos ambientais e viários são causados pelos efetivos utilizadores dos veículos, nos termos das situações jurídicas substantivas pertinentes, mesmo que não constem, como deviam, do registo automóvel. O registo, na verdade, em nada depõe ou serve quanto ao princípio da equivalência estabelecido no art. 1.º do CIUC. Aliás, assumir que o elemento determinativo da incidência tributária subjetiva é simples e exclusivamente o registo automóvel também não permite afirmar uma ligação com uma qualquer manifestação de capacidade contributiva relevante, o que, via de regra, nos tributos não estritamente comutativos, é imprescindível, já que deve existir, sem prejuízo de exigências de praticabilidade, uma qualquer ligação efetiva entre o imposto e um pressuposto económico materialmente relevante capaz de fundamentar o tributo. A razão de ser da figura tributária afasta, pois, a ideia de que a incidência respectiva se prende estrita e exclusivamente com a própria inscrição registal da titularidade dos veículos tributários e não com as situações substantivas atributivas do direito de utilização dos veículos (art. 3.º, nºs 1 e 2 do CIUC) a que o registo se destina a dar*

*publicidade (cfr. art. 1.º e art. 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, com as alterações posteriores, que regula o registo automóvel).”*

41. Resta, porém, saber se no caso dos autos a Requerente conseguiu demonstrar, porque lhe cabia o ónus da prova, que à data dos factos tributários já não era a proprietária das viaturas por as ter vendido. Assim, resta ainda analisar a questão dos meios de prova juntos aos autos, para demonstração cabal que o facto constante do registo não é verdadeiro.

O tratamento das questões anteriores já antecipam, de algum modo, a apreciação desta outra, que se prende com saber qual o valor jurídico do registo automóvel. Nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 1º do DL 54/75, de 12 de Fevereiro, que instituiu o Registo da Propriedade Automóvel, “*o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. Acrescenta o artigo 7º do Código do Registo Predial, legislação supletiva do registo de automóveis, 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*”.

O registo de propriedade automóvel (e não só) não tem, pois, natureza constitutiva, mas meramente declarativa, permitindo apenas a inscrição no registo presumir a existência do direito e a sua titularidade. Logo, a presunção resultante do registo pode ser ilidida mediante prova em contrário, o que, aliás, se concerta com o entendimento vertido na apreciação das questões anteriores. E isto é assim justamente porque, nos termos do disposto no artigo 408º do Código Civil, salvas as exceções previstas na lei, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, não ficando a sua validade dependente da inscrição no registo.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Neste sentido, vd, entre outros, os seguintes Acórdãos do STJ: Ac. STJ de 31.05.1966, in Proc. n.º 060727 (Relator: Conselheiro Lopes Cardoso), decisão especificamente referente ao registo automóvel; Ac. STJ de 5.05.2005 (Relator: Conselheiro Araújo Barros) e Ac. STJ de 14.11.2013, in Proc. n.º 74/07.3TCGMR.G1.S1(Relator: Conselheiro Serra Baptista) exímios na afirmação do predomínio do

42. No caso de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, não prevendo a lei qualquer exceção para o mesmo, o contrato tem eficácia real, passando o adquirente a ser o seu proprietário, independentemente do registo, bem assim como o titular inscrito no registo deixará de ser o proprietário, pese embora ainda possa constar, por algum tempo ou mesmo muito, do registo como tal. De notar ainda que, as transmissões efetuadas são oponíveis à Requerida, apesar do disposto no n.º 1, do artigo 5.º do Código do Registo Predial, que dispõe: “*os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros quando registados.*” Isto porque a AT não é terceiro para efeitos de registo, no contexto previsto na lei. A noção de terceiros para efeitos de registo está consagrada no n.º 4 do mesmo artigo 5.º: terceiros, para efeitos de registo, *são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si*, o que, manifestamente não é o caso da AT.
43. A transmissão da propriedade de um bem móvel, ainda que sujeito a registo, como sucede com um veículo automóvel, opera por mero efeito do contrato, nos termos previstos no artigo 408.º, n.º 1, do Código Civil. O contrato de compra e venda tem natureza real, isto é, a transmissão da propriedade da coisa vendida, ou a transmissão do direito alienado, tem como causa o próprio contrato. As viaturas automóveis são bens móveis, cuja transmissão de propriedade não obedece a formalismo especial. No direito português o facto que determina a transmissão da propriedade de um bem móvel (ainda que sujeito a registo) é o contrato expresso pela vontade das partes. Tanto assim é que o comprador torna-se proprietário do veículo vendido mediante a celebração do contrato de compra e venda, independentemente do registo o qual se assume como condição de eficácia e oponibilidade face a terceiros adquirentes.

---

princípio da substancia sobre a forma, valendo a prova, por qualquer meio idóneo, de quem é substantivamente titular do direito de propriedade, a qual faz ilidir a presunção do registo.

44. Assim, a prova da existência deste contrato de compra e venda, pode ser efetuada por qualquer meio, sendo a fatura um documento contabilístico idóneo para este efeito se acompanhada do meio de pagamento que comprove que a transação se concretizou. Chegados aqui convém esclarecer que os extratos contabilísticos não comprovam a efetiva ocorrência das transações, mas antes comprovativos de transferências bancárias, cheques ou o documento declarativo para a efetivação do registo. A estes meios de prova acrescem, no caso das empresas de aluguer de longa duração ou leasing automóvel, a apresentação dos contratos celebrados, do seu início e fim, e da concretização do pagamento final ou cláusula de opção de compra. Isto porque, a mera existência de um contrato deste tipo também não nos permite concluir se o mesmo chegou ao seu termo, conforme inicialmente contratualizado e se a transferência da propriedade ocorreu para aquele sujeito em concreto, ou seja, o locatário.

45. Dito isto, importa referir que o carácter unilateral da fatura não lhe retira o valor de documento fiscal nem a possibilidade de ser utilizada como um documento probatório que conjugadamente com outros permitam concluir pela concretização do negócio. As Faturas são documentos que se revestem de particular força legal e contabilístico, por força das regras vigentes em sede de IVA e de Imposto sobre o Rendimento, sendo certo que as Faturas titulam vendas, transações ou prestações de serviços que se presumem verdadeiras por força da presunção de veracidade instituída no artigo 75º da LGT. Esta regra é, aliás, um princípio básico de organização contabilística e fiscal essencial à segurança no funcionamento das transações comerciais. Mas, tratando-se de uma presunção, nada impede a demonstração da sua falsidade ou inadequação face aos requisitos legais estabelecidos no artigo 36º do CIVA.<sup>6</sup> Trata-se, também neste caso de uma presunção ilidível, cabendo, neste caso, o ónus da à ATA.

No caso dos autos a ATA questiona a veracidade das segundas vias das faturas juntas aos autos pela Requerente, as quais no seu entender revelam

incongruências, conteúdos diversos e, fundamentalmente, daquelas não resulta provada a transmissão da propriedade para uma concreta e determinada pessoa, singular ou coletiva.

46. Em síntese, uma vez que a presunção resultante do registo é ilidível, resta analisar se no caso em apreço, considerando os elementos de prova juntos pela Requerente nos presentes autos, se tal presunção foi ou não ilidida.

Assim, as faturas apresentadas pela Requerente beneficiam, como se disse da presunção de veracidade contida no artigo 75º da LGT, desde que cumpram os requisitos legais e demonstrem a correspondência à realidade de facto que a Requerente pretende demonstrar nos autos: a transmissão da propriedade das viaturas. Vejamos, pois, se tal prova resulta conseguida nos autos, pois que disso depende a correta decisão a proferir.

47. Como resulta da matéria provada nos presentes autos, à data dos factos tributários as viaturas identificadas nas liquidações impugnadas e juntas ao pedido arbitral constavam no registo automóvel como sendo propriedade da Requerente. Tendo em conta tudo o que se expôs supra quanto ao regime aplicável nesta sede, resta analisar se a Requerente apresentou meios de prova bastantes e suficientes para afastar a presunção resultante do registo automóvel.

Os meios de prova juntos aos autos pela Requerente consistem em oito (8) segundas vias de faturas relativas às viaturas em causa nas liquidações impugnadas. A Requerente não juntou cópias das declarações de venda das viaturas que alega ter alienado antes da ocorrência dos factos tributários nem dos documentos contabilísticos ou bancários para comprovar que as faturas em causa foram aceites e pagas pelos seus destinatários, de modo a permitir concluir que a transmissão da propriedade ocorreu realmente. E, diga-se que, mesmo os extratos contabilísticos

---

<sup>6</sup> A este propósito, vd. entre outras, a decisão arbitral proferida no processo nº 130/2014 – T.

que tentou juntar aos autos extemporaneamente, também não alcançavam efetuar essa prova. Esta prova pode ser alcançada com a junção aos autos de documentos contabilísticos e bancários que provem os pagamentos dos valores residuais por aquele titular do contrato ou pela pessoa que figura na fatura e pela documentação então emitida pela locadora para o adquirente poder registar o veículo. A Requerente não alcançou tal prova.

As faturas, só por si não permitem concluir se foram ou não aceites e pagas pelos seus destinatários e se foram estes os adquirentes efetivos dos bens. Tal dúvida podia ser esclarecida pela junção dos documentos comprovativos de pagamento dos respetivos valores faturados ou, melhor ainda, pela junção aos autos das declarações de venda emitidas para finalização das transações e regularização do registo automóvel. Ora, das segundas vias de fatura juntas não é possível a este Tribunal concluir se à data da ocorrência dos factos tais contratos estavam ou não em vigor, ou se as transmissões ocorreram ou não. Acresce que, em todas as segundas vias de faturas juntas aos autos, consta a expressão “*válido após boa cobrança*”. Esta menção consta de todos os documentos juntos aos autos pela Requerente. Assim, parece evidente que os descritivos dos documentos em análise não permitem concluir, sem mais, pela existência de compras e vendas subjacentes, dada a diversidade de situações descritas e a ausência de comprovativos de pagamento das faturas emitidas.

Mas, tal dúvida podia ter sido esclarecida e a prova da transmissão de propriedade ficaria demonstrada, se a Requerente juntasse aos autos as cópias das declarações de venda relativas a cada um dos veículos em questão, as quais tiveram de ser emitidas e entregues aos respetivos compradores para a conclusão do negócio (já que a locação pode não conduzir à aquisição por parte do locatário que consta no contrato) e posterior alteração do registo de propriedade, ou o documento contabilístico que provasse cabalmente o pagamento do valor residual do contrato. Certamente, se existiram todas essas transmissões de propriedade, as declarações de venda foram devidamente preenchidas e o processo documental convenientemente concluído com a emissão do recibo, porquanto as financeiras não têm por regra enviar os documentos que finalizam o processo para o novo proprietário sem

conferirem antecipadamente o pagamento do valor da última fatura, valor residual e encargos inerentes. Aliás, é por isso que os documentos juntos aos autos contêm a indicação de “*válido após boa cobrança*”. Claro que, a Requerente, dada a sua dimensão e estrutura empresarial, certamente dispõe de todos os processos devidamente organizados e de cópias de todos os documentos de formalização dos negócios. Não é credível que apenas disponha de segundas vias de faturas.

Como já se disse supra, no caso do financiamento de aquisição automóvel através de contratos de *leasing*, *ALD* ou de idêntica natureza, a finalização do processo pode conduzir à aquisição da viatura pelo próprio titular do contrato ou por um terceiro que este indique, sendo que o Cliente pode optar por não pagar o valor residual e optar por formalizar um novo contrato para aquisição de uma nova viatura, ficando a anterior na propriedade da financeira. Não sabemos com suficiente grau de certeza o que sucedeu nos casos enunciados nos presentes autos.

48. Em síntese, considera este tribunal que as faturas são um tipo dos meios de prova da ocorrência das transmissões de propriedade se acompanhadas de algo mais que não deixe dúvidas sobre a concretização daquele negócio em concreto com aquele adquirente que é identificado no documento e com indicação das datas de celebração e conclusão do contrato. Ora, a Requerente não juntou outros documentos, para além das ditas segundas vias, donde resulte provado que o negócio se concluiu, naqueles termos. Cabia à Requerente fazer essa prova e teve oportunidade de o fazer juntando oportunamente, com a apresentação do Pedido Arbitral, toda essa documentação. E meso os documentos apresentados extemporaneamente não teriam a virtualidade de alcançar esta demonstração.

49. É numerosa a jurisprudência arbitral que tem vindo a exigir que a prova da transmissão da propriedade seja efetuada pela junção das respetivas faturas

acompanhadas de outros elementos que não permitam qualquer dúvida sobre a efetiva concretização do negócio.<sup>7</sup>

Este entendimento foi sufragado, no essencial, no Acórdão TCA Sul de 19-03-2015, A este propósito, aliás, recorde-se a jurisprudência do Acórdão TCA Sul, já supra mencionado, na qual se afirma que a prova não poderá ser alcançada apenas com a fatura mas poderá ser complementada com qualquer outra donde decorra a existência, o pagamento ou quitação da transação.

Quanto à posição já vertida em algumas decisões arbitrais, segundo a qual *“uma factura não é apta a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois aquele documento não revela por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte do pretense adquirente”*, importa referir que, a invocada falta de valor probatório tem de ser devidamente contextualizada e analisada em função das condicionantes do caso concreto. Não podendo resvalar para exigências de prova impossível ou diabólica. A propósito da questão da prova e da acrescida dificuldade da prova de factos negativos, deve ser tido em conta, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina *“iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”*.<sup>8</sup>

Estas exigências de prova devem ser acompanhadas das cautelas devidas e impostas pelo princípio da proporcionalidade, sob pena de imposição de exigências de prova que tornariam impossível o afastamento da presunção, transformando-a em presunção absoluta e inilidível o que de todo se aceita como possível. Assim, os requisitos de prova para o afastamento da presunção não podem ser tão exigentes que, resultem numa impossibilidade pratica de ilidir a presunção ou, dito de outro modo, só lograr a sua ilisão se o alienante provar ter efetuado o próprio registo,

<sup>7</sup> Cfr., entre outras, as decisões proferidas nos processos arbitrais nºs 130/2014-T; 46/2014 – T; 125/2014-T, 212/2014-T; 217/2014T e 231/2014T, todos no sentido de considerar que a Fatura e meio de prova idóneo desde que acompanhada dos respetivos contratos de mútuo ou leasing e/ou outro meio de prova que permita concluir que o negócio se concretizou até final.

<sup>8</sup> Neste sentido, vd. Manuel de Andrade - «Noções Elementares de Processo Civil», 1979, pág. 203; Assento do STJ nº 4/83 de 11-7-1983, in DR, I série, de 27-08-1983; Ac. STA de 17/10/2012, in proc. nº 0414/12, entre outros.

substituindo-se ao próprio adquirente, invertendo as regras normais de funcionamento do registo. Essa seria uma solução equivalente a tornar a presunção inilidível o que se considera inaceitável nos termos já supra expostos.

No caso dos presentes autos não se exige nada que a Requerente não deva ter em arquivo na sua contabilidade, bem assim como documentado em cada processo individual de cada cliente ou contrato celebrado.

50. Assim, entende este Tribunal que a Fatura acompanhada de outros elementos (declarações de venda, contratos, recibos ou outros) permite, com razoabilidade aferir se o negócio se concretizou ou não. Exigir a prova a partir da junção deste tipo de documentos afigura-se razoável e proporcional, sobretudo quando a Requerente é uma financeira que desenvolve toda a sua atividade concentrada nas operações de financiamento de aquisição de viaturas automóveis, a qual se caracteriza pela celebração de contratos escritos, devidamente documentados, desde o seu início até ao seu termo. No caso dos presentes autos, a verdade é que a Requerente não juntou meios de prova suficientes, para ilidir a presunção resultante do registo, pelo que terá de improceder o pedido formulado pela Requerente.

#### **V - DO PEDIDO E DO DIREITO A PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

51. Face a todo o supra exposto a propósito da decisão das questões anteriores ficam prejudicado o conhecimento deste pedido.

#### **VI - DECISÃO**

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral com a consequente absolvição do pedido formulado;
- B) Condenar a Requerente nas custas do processo.

**VII - VALOR DO PROCESSO:** Em conformidade com o disposto nos artigos 305º, nº 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€596,33**.

**VIII - CUSTAS:** Nos termos do disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€306,00**, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 8 de janeiro de 2016

O Árbitro singular,

(Maria do Rosário Anjos)