

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 226/2017-T

Tema: IUC – Incidência.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A... S.A., com o NIF..., e sede no ..., ..., ..., ...-..., em Porto Salvo, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade das decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados relativamente aos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) identificados nos autos, relativos ao anos 2010 a 2015, no valor total de €25.349,91.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 31 de Março de 2017 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 28 de Junho de 2017.

A AT respondeu, defendendo a improcedência do pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos

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 RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

II. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade que se dedica à actividade de locação financeira automóvel;
- B)** No âmbito da sua actividade de locação financeira, a Requerente detém, por curtos períodos de tempo, diversas viaturas automóveis registadas em seu nome;
- C)** No final dos contratos de locação financeira, os locatários têm a possibilidade de adquirir a viatura locada;
- D)** A AT liquidou à Requerente IUC, no valor total de €144.560,03, relativo aos anos 2009 a 2016, sobre vários veículos;
- E)** A Requerente apresentou pedidos de revisão dos actos tributários, tendo a AT proferido decisões de indeferimento relativamente aos pedidos de revisão oficiosa identificados nos autos;

F) A Requerente pagou as notas de liquidação de IUC correspondentes aos actos tributários impugnados.

O Tribunal não considerou provados os seguintes factos:

A) Os veículos identificados em 20.º, 23.º e 26.º da petição arbitral e nos documentos juntos pela Requerente, que constituem notas de débito e facturas emitidas por entidade terceira, foram transferidos pela Requerente a terceiros;

Este tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.MATÉRIA DE DIREITO

As principais questões que se colocam nos presentes autos prendem-se com saber se a Requerente deve ser qualificada como sujeito passivo do IUC, relativamente aos actos de liquidação de IUC já identificados:

1. Relativamente a veículos já alienados na data da verificação do respectivo facto gerador (identificados no artigo 20.º e 23.º da petição arbitral);
2. Quanto aos veículos sinistrados ou definitivamente perdidos (identificados no artigo 26.º da petição arbitral).

A este propósito, a Requerente alega no seu pedido de pronúncia arbitral o seguinte:

1. Os veículos identificados em 20.º da petição arbitral, à data da liquidação do IUC, não eram já propriedade da Requerente, uma vez que já haviam sido vendidos no termo dos respectivos contratos de locação financeira, conforme o demonstram os Docs. anexos ao documento ora denominado **Doc.2**, que ora se juntam e se dão aqui por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais;
2. A Requerente juntou aos pedidos de revisão de acto tributário que efectuou várias notas de débito comprovativas de que era credora de quantias devidas pelos sujeitos com os quais havia celebrado contratos de locação financeira;
3. O artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, na redacção em vigor ao tempo da formação dos factos tributários sujeitos a liquidação, dispunha que: *“São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados”*;
4. Esclarece o n.º 1 do artigo 11.º da LGT que *“Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”*.
5. Como se explica na anotação ao artigo 73.º da LGT *“as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, revelada pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”*, dando de seguida alguns exemplos de normas em que é utilizado o verbo “considerar”, como é o caso do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IRC.
6. O artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, na redacção em vigor ao tempo da formação dos factos tributários *sub judicio*, recorrendo à expressão *“considerando-se”* consagra assim uma presunção legal, presumindo que os sujeitos passivos do imposto (*in casu*, os proprietários) são as pessoas, singulares ou colectivas, de direito público ou de direito privado, em nome das quais os veículos se encontrem registados;

7. Nos termos do artigo 73.º da Lei Geral Tributária (LGT), *“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”*.
8. Por outro lado, entende-se por presunção legal, nos termos do artigo 349.º do C.C: *“As ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”*.
9. A incidência subjectiva do IUC é, assim, feita pela verificação de um facto (o registo) do qual se retira um outro facto (a existência do proprietário efectivo);
10. *In casu*, é por demais evidente, atentos os documentos referidos, que se encontra plena e inequivocamente provada a existência e a celebração de contratos de compra e venda celebrados entre a Requerente e os sujeitos com quem esta celebrou contratos de locação financeira no exercício da sua actividade;
11. Um dos efeitos essenciais da celebração de um contrato de compra e venda é, nos termos do artigo 879.º, alínea a) do C.C, *“A transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito”*.
12. Com a celebração dos contratos de compra e venda entre a Requerente e os adquirentes dos veículos anteriormente locados, transmitiu-se a propriedade daquela para aqueles últimos, pelo que não mais pode a AT valer-se da presunção para considerar a Requerente sujeito passivo de IUC, nos termos do artigo 3.º do Código do IUC;
13. Os despachos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa emitidos pela Autoridade Tributária, na fundamentação da decisão que a todos é transversal, invocam tacitamente o regime constante do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 55/75 de 12 de Fevereiro, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n. 20/2008, de 31 de Janeiro, segundo a qual é permitido aos vendedores promover o registo posterior de propriedade adquirida por contrato verbal de compra e venda, desde que, em virtude da sua actividade comercial, procedam com regularidade à transmissão da propriedade de veículos automóveis ou procedam à compra e venda de veículos para revenda (alíneas c) e d) do n.º 1);
14. Resulta expressamente da mencionada disposição legal que o registo *“pode ser efectuado”* por requerimento subscrito pelo vendedor nestas condições, ou seja, que

- lhe é conferida uma mera faculdade, não se criando qualquer um dever de proceder ao registo por banda deste;
15. Retirar de uma permissão o seu contrário, isto é, uma obrigação ou ónus de proceder ao registo que possa ser invocada contra o vendedor é absolutamente desprovido de qualquer fundamento legal;
 16. Decorre do n.º 1 do art.º 8.º-B do Código de Registo Predial, aplicável por força do artigo 29.º do Código do Registo Automóvel, que é sobre_o sujeito activo do facto sujeito a registo que recai a obrigação registral, ou seja, é o comprador/adquirente/locador que deve promover o registo.
 17. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito, pode, assim, ser ilidida por prova em contrário;
 18. O artigo 408.º do C.C estabelece que *“a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as excepções previstas na lei”*;
 19. As notas de débito juntas pela Recorrente constituem prova inequívoca da celebração dos contratos de compra e venda entre esta e os consequentes proprietários dos veículos *sub judice*;
 20. Tais notas de débito não relevam apenas enquanto comunicação ao destinatário de que este lhe deve determinada importância, antes comprovam a existência de relações comerciais que tinham por objecto um dado veículo, especificando a matrícula em causa, as datas de emissão e vencimento e indicando no seu descritivo “valor residual” ou “indenização referente ao fecho do contrato”;
 21. É assim manifesto que, perante uma análise cuidada destes documentos, facilmente se constata que os mesmos se reportam à celebração de contratos de compra e venda;

Por sua vez a AT alega, em síntese, o seguinte:

1. O legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema

jurídico-fiscal; entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*;

2. Nestes termos, a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português, enquanto sujeito activo deste Imposto.
3. Mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afecta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, nos termos estabelecidos no Código do IUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.
4. Todavia, ainda que assim não se entenda – o que somente por mera hipótese académica se admite – e aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste centro de arbitragem, apreciaram-se os documentos juntos pela Requerente referentes às situações de Clientes, D... e Salvados, e o seu valor probatório com vista a tal ilisão;
5. Relativamente às vendas a clientes, para prova de transmissão da propriedade das viaturas, a Requerente junta 2ª via de notas de débito, que se impugnam, de onde consta no campo reservado à “descrição/serviços”, “contrato n.º ...” ou “valor de rescisão ao contrato n.º...”.
6. A título exemplificativo, vejamos o doc. 55 junto pela Requerente como Doc.1 (clientes2010), que corresponde à 2ª via da nota de débito n.º..., em nome de B..., no campo reservado a descrição/serviços consta “Contrato N.º...”, desconhecendo-se a natureza do contrato aí referido;
7. Como outro exemplo, se atendermos ao doc. 56 junto pela Requerente como Doc.1 (clientes2010), que corresponde à 2ª via da nota de débito n.º..., em nome de C... Unipessoal, Lda, no campo reservado a descrição/serviços consta

“Valor de rescisão referente ao contrato n.º...”, desconhecendo-se tal como no exemplo anterior, a natureza do contrato;

8. Que tipo de contrato é este? E que rescisão é esta que vem mencionada na nota de débito?
9. A Requerente limitou-se a juntar as notas de débito de *per si*, pretendendo com as mesmas provar a transmissão de propriedade das viaturas.
10. Em nenhum destes casos, de alegada venda a clientes, foi junto pela Requerente a este processo uma factura;
11. Também não junta nem um recibo ou mesmo um cheque como prova do pagamento do preço;
12. A isto acresce que nas notas de débito consta no canto inferior esquerdo “Documento válido como Recibo após comprovativo de boa cobrança”.
13. Ora, a Requerente ao não juntar outro documento que não as notas de débito, não prova o pagamento da importância que consta na mesma, ou, pelo contrário um posterior litígio por falta desse mesmo pagamento.
14. Ora, sendo as 2^{as} vias de notas de débito juntas, documentos unilaterais e internos, não são idóneas e suficientes para prova da transmissão de propriedade, nem tão pouco provam a celebração de um contrato sinalagmático como a compra e venda.
15. As notas de débito não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes.
16. Pelo que se conclui que as notas de débito não constituem documentos idóneos, suficientes e aptos para provar a transmissão de propriedade da Requerente para terceiros, pelo que se impugnam os Doc. 1 e 2 juntos ao pedido arbitral pela Requerente.
17. Relativamente às transmissões de veículos em regime de D...(Doc. 3 a 5 juntos com o pedido arbitral), para prova da transmissão de propriedade ao abrigo de contratos de locação, a Requerente limita-se a juntar 2^{as} vias de notas de débito em nome da empresa D..., das quais consta “contrato n.º ...-valor residual...”.

- 18.** Ora, tomando como exemplo, o doc. 37 junto pela Requerente no Doc. 3-Parte 1, verificamos que a empresa D... figura como um cliente, com um contrato identificado por um número, desconhecendo-se a natureza do mesmo.
- 19.** Se atendermos, por exemplo, aos docs. 17,18 e 19 juntos pela Requerente no Doc.3-Parte 1, verificamos que pese embora no pedido arbitral, a Requerente alega a existência de contratos de locação financeira, certo é que a mesma também não juntou um único contrato de locação financeira para amostra;
- 20.** Mais: não há qualquer referência a contrato de locação financeira nos documentos juntos pela Requerente ao pedido arbitral, pelo que se desconhece qual a relação entre a Requerente e a empresa D..., figurando esta como um cliente igual a todos os outros;
- 21.** Aliás, das 2^{as} vias das notas de debito juntas, consta no canto inferior esquerdo “Documento válido como Recibo após comprovativo de boa cobrança”, não apresentando a Requerente qualquer comprovativo dessa boa cobrança, quer seja um cheque, uma transferência bancária comprovativa do pagamento e consequente transmissão da propriedade da viatura;
- 22.** Por outro lado, a Requerente junta 2^{as} vias de denominadas facturas/recibos, emitidas pela empresa D..., que não é de forma alguma a Requerente neste processo.
- 23.** Donde se conclui que os documentos juntos pela Requerente ao pedido arbitral, identificados como Doc. 3 a 5, não provam a existência de um qualquer contrato de locação financeira;
- 24.** Assim, quer as notas de débito quer as facturas/recibo não constituem documentos idóneos, suficientes e aptos para provar a transmissão de propriedade da Requerente para terceiros, pelo que se impugnam os documentos Doc. 3 a 5 juntos com o pedido arbitral;
- 25.** No que concerne aos Salvados (Doc. 6 a 9 juntos com o pedido arbitral), para prova da transmissão de propriedade quanto aos veículos denominados “Salvados” pela Requerente, junta 2^{as} vias da nota de débito;

26. Alega a Requerente no artigo 19.º do pedido arbitral que os salvados referem-se a veículos que dada a sua perda total passam a integrar a esfera patrimonial de uma seguradora que contrata com a Requerente;
27. Ora, tomando como exemplo o doc. 1 que integra o Doc. 6 junto pela Requerente, verifica-se que o documento apresentado é a 2ª via de uma nota de débito emitida em nome de uma empresa farmacêutica (E..., Lda), e não em nome de uma seguradora;
28. A isto acresce que no canto inferior esquerdo, a nota de debito contem a inscrição de “documento válido como Recibo após comprovativo de boa cobrança”;
29. Ora, não tendo a Requerente apresentado qualquer documento que comprove o recebimento de um preço, como um cheque ou um documento de pagamento do mesmo, desconhece-se se houve a boa cobrança;
30. A que acresce o facto de as notas de débito emitidas não terem sido acompanhadas por qualquer correspondência efectuada por uma seguradora sobre a alegada perda do veiculo/salvado, para comprovar a invocada transmissão de propriedade;
31. Por outro lado, a nota de débito refere-se a “salvado referente ao fecho do contrato n.º...”, desconhecendo-se a natureza do referido contrato.
32. Logo, não pode a Requerente pretender que as notas de débito, de *per si*, sem qualquer outro documento, sejam aptas para provar a transmissão da propriedade da Requerente para terceiro.
33. Face ao exposto, impugnam-se os documentos juntos pela Requerente, não sendo as notas de débito, desacompanhadas de qualquer outro documento aptas e idóneas a comprovar a transmissão da propriedade da Requerente para terceiro.
34. A inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes.

35. Porém, a Requerente não juntou cópias do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel quando podia e devia tê-lo feito, ou seja, no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, encontrando-se agora precluída a possibilidade de o fazer em momento ulterior.
36. Em suma, a Requerente não logrou provar a pretensa transmissão dos veículos aqui em causa, pelo que decaem os argumentos invocados pela Requerente e, reconhecemos, os documentos que a Requerente apresenta são insuficientes para ilidir uma presunção legal decorrente do registo das viaturas em seu nome nas datas de exigibilidade dos impostos.

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos apresentados, para determinar se a Requerente deve ser qualificada como sujeito passivo do IUC, em relação aos veículos já identificados, será necessário verificar:

- a) Se a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC estabelece ou não uma presunção;
- b) Quem é o sujeito passivo de IUC, para efeitos do disposto o artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC:
 - a. Relativamente a veículos já alienados na data da verificação do respectivo facto gerador;
 - b. Quanto aos veículos sinistrados ou definitivamente perdidos;

Vejam os que deve ser entendido.

- a) Interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, na redacção dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro

Estabelece o artigo 3.º do Código do IUC, o seguinte:

“1-São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

2 – São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação.”

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os principais gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo 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.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Estabelece-se, assim, que são três os elementos de interpretação da Lei, a saber: o elemento literal, o elemento histórico e racional e o elemento sistemático.

Atendendo ao elemento literal da norma aqui em discussão, importará, em primeiro lugar, reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei. Diz-se no n.º 1 do artigo

3.º do Código do IUC que “são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.”

De acordo com a AT, a expressão “considerando-se” não constitui uma presunção legal, sendo intenção do legislador estabelecer expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários) as pessoas em nome das quais os mesmos (veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal.

Sucedo que, do ponto de vista literal, constata-se que a expressão “considerando-se” ou “considera-se” é muitas vezes utilizada com sentido equivalente à expressão “presumindo-se” ou “presume-se”.

Assim, a título exemplificativo, veja-se o artigo 191.º, n.º 6, do CPPT, entre outros artigos assinalados nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 14/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T ou 170/2013-T.

Deste modo, pode dizer-se que a expressão “considerando-se” tem “um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”, devendo reconhecer-se a tal vocábulo uma correspondência corrente e normal a esse sentido presuntivo (Vide decisão arbitral proferida, no âmbito do processo n.º 286/2013-T).

Não obstante, e tal como é salientado pela AT, o vocábulo “considerando” também é utilizado fora de contextos presuntivos – Vide artigo 18.º da sua resposta.

Por isso, importa submeter ao controlo dos demais elementos de interpretação de natureza lógica o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC.

Assim, atendendo ao elemento histórico de interpretação, importa considerar que a proposta de lei n.º 118/X, de 7.03.2007, subjacente à Lei n.º 22-A/2007, de 29.06 consagra

“como elemento estruturante e unificador (...) o princípio da equivalência, deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os Requerentes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária.”

Neste contexto, parece-nos claro que o legislador pretendeu tributar o sujeito passivo real e efectivo causador de danos viários e ambientais e não um qualquer detentor de registo automóvel.

Tal como já foi por diversas vezes salientado em várias decisões arbitrais, o princípio da equivalência visa internalizar as externalidades ambientais negativas, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, e foi erigido em princípio fundamental da tributação dos veículos automóveis em circulação.

Como defende Sérgio Vasques, *in Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001, p. 122, “Assim, um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também”, acrescentando que a concretização do dito princípio “(...) dita outras exigências ainda no tocante à incidência subjectiva do imposto (...)”.

Tendo em conta os fundamentos subjacentes à criação do actual Código do IUC, em especial, a erupção do princípio da equivalência em princípio estruturante e unificador da tributação dos veículos em circulação, parece-nos que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC não pode ser interpretado como um comando fechado, mas antes como uma presunção ilidível, que tem por base a assunção de que na realidade o agente responsável pelos danos ambientais é, em regra, o proprietário registado do automóvel. Assunção essa que não poderá deixar de ser desconsiderada, caso na realidade seja outro o agente responsável, isto é, o sujeito passivo de IUC.

Do ponto de vista sistemático, importará reforçar novamente que logo no artigo 1.º do Código do IUC se estabelece que “O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os Requerentes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”

Como defende A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, *in* Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Códigos Anotados, pp. pag. 183, “o legislador procura legitimar a tributação dos veículos automóveis com base nas externalidades negativas por eles causadas (na saúde pública, no ambiente, na segurança rodoviária, no congestionamento das vias de comunicação e na paisagem urbana) desmistificando a ideia de que a tributação auto é muito elevada em Portugal.”

Segundo Batista 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 ao 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.”

Esta é, aliás, a solução mais justa se considerarmos que a unidade do sistema fiscal não pode deixar de ser encontrada no princípio da verdade material e no princípio da proporcionalidade (Vide Saldanha Sanches, *in* Princípios do Contencioso Tributário, pp. pág. 21, e Alberto Xavier, *in* Conceito e Natureza do Acto Tributário, pp. 147 e seg.).

Pelo exposto não procedem os argumentos da AT, no sentido de que “a presunção da propriedade automóvel decorre única, directa e exclusivamente do próprio regime registal

automóvel, e não da legislação fiscal sobre automóveis que constitui um aspecto colateral àquele regime.”

Na verdade, a interpretação aqui defendida é não só aquela que melhor de coaduna com o princípio da verdade material, como também a única que serve os propósitos de justiça fiscal.

De igual modo, contrariamente ao defendido pela AT, não nos parece defensável, à luz dos princípios constitucionais vigentes, a predominância do princípio da eficiência do sistema tributário sobre o princípio da justiça material. Embora não se possam deixar de compreender as dificuldades práticas que a elisão da presunção estabelecida no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC possa provocar em termos de cobrança imediata de receitas pela AT, a interpretação da Lei não poderá ser ajustada a essas necessidades, antes devendo ser alterados de forma eficiente e em conformidade com a Lei, os procedimentos associados à cobrança deste imposto, não esquecendo a possibilidade legal de suspensão do prazo de caducidade dos impostos.

Considerando-se que o direito tributário existe para regular os conflitos de interesses entre as pretensões do Estado de prosseguir o interesse público de obter receitas e as pretensões dos contribuintes de manterem a integridade do seu património, não deverá, em regra, servir como critério interpretativo da norma tributária, a salvaguarda do interesse patrimonial ou financeiro do Estado.

Em suma: com base no artigo 9.º do CC, considera-se que todos os elementos de interpretação (literal, histórico e sistemático) apontam no sentido de que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC estabelece uma presunção ilidível. Tal significa que os sujeitos passivos de IUC sendo, em princípio, os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas em nome dos quais os mesmos se encontrem registados, poderão, afinal, ser outros, se forem efectivamente outros os provocadores dos danos ambientais, enquanto utilizadores dos veículos em circulação.

b) Sujeito passivo de IUC, para efeitos do disposto o artigo 3.º, n.º 1 e 2 do Código do IUC relativamente a:

- veículos já alienados na data da verificação do respectivo facto gerador;
- veículos sinistrados ou definitivamente perdidos;

Tendo em conta o exposto em a) *supra*, entende-se que a disposição em análise estabelece uma presunção de propriedade em favor das pessoas em nome de quem se encontrem registados os veículos.

Nos termos do artigo 73.º da LGT, “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”

Como defendem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária*, Anotada e Comentada, pp. pág. 652, 4.ª Edição, “o que se pretende “sempre” é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer sempre tributar valores reais, que o artigo 73.º da LGT permite “sempre” ilidir presunções.

É esta a interpretação que está em sintonia, por um lado, com o princípio enunciado no artigo 11.º, n.º 3, da LGT de que, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias “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 e não se compagina com a existência de casos especiais de tributação com base em valores fictícios em situações em que é conhecido ou é apurável o valor real dos factos tributários.

- Veículos já alienados na data da verificação do respectivo facto gerador;

A Requerente manteve-se no registo, como proprietária e locadora dos veículos identificados no artigo 20.º da petição arbitral – documentos n.º 1 e 2 juntos aos autos, pretendendo, por isso, a AT imputar-lhe a responsabilidade pelo pagamento do IUC relativo aos anos 2010 e 2015, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC.

Alega, contudo, a Requerente que, na verdade, os veículos em questão já haviam sido alienados na data do aniversário das respectivas matrículas.

Para provar tal transferência do direito de propriedade, a Requerente juntou os documentos n.º 1 a 2, que são notas de débito. Não juntou documentos comprovativos dos valores recebidos pelas vendas das viaturas (cheques, transferências bancárias ou extractos comprovativos desses recebimentos), nem quaisquer documentos dos quais resultem devidamente identificados os adquirentes ou dos quais se extraia verdadeiramente a existência dos alegados contratos de compra e venda.

A Requerida alega que as notas de débito juntas pela Requerente não são suficientes para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do Código do IUC.

Conforme já decidido pelo Tribunal Central Administrativo, no processo n.º 8300/14, de 19.03.2015, “Tanto a factura como a nota de débito constituem documentos contabilísticos elaborados no seio da empresa e que se destinam ao exterior. A factura deve visualizar-se como documento contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada. Por sua vez, a nota de débito consiste no documento em que o emitente comunica ao destinatário que este lhe deve determinado montante pecuniário. Ambos os documentos surgem na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador, assim não fazendo prova do pagamento do preço pelo mesmo comprador e, por consequência, prova de que concluiu a compra e venda (somente a emissão de factura/recibo ou de recibo faz prova do pagamento e quitação – Cfr. artigo 787.º do Código Civil).

Entende, por isso, o Tribunal que os documentos juntos pela Requerente, que constituem as notas de débito, não permitem concluir que os veículos objecto de liquidação adicional foram, de facto, transmitidos a favor de terceiros.

Na verdade, a prova da transmissão dos veículos, poderia ser efectuada por qualquer meio, incluindo através das notas de débito, desde que tal prova fosse complementada com a apresentação de outros meios de prova, como por exemplo, o meio de pagamento (Vide Decisão n.º 130/2014, de 15 de Outubro de 2014).

Por isso, com base nos documentos juntos, o Tribunal não está convencido que os actos de liquidação de IUC referentes aos veículos identificados em 20.º da petição arbitral respeitem a veículos automóveis que já haviam sido transmitidos à data do facto gerador de IUC, sendo, portanto, por força da presunção de propriedade decorrente do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, a responsabilidade pelo seu pagamento imputável à Requerente.

Relativamente aos veículos identificados no artigo 23.º da petição arbitral – documentos n.º 3, 4 e 5 juntos aos autos, a Requerente manteve-se no registo como proprietária, pretendo a AT imputar-lhe a responsabilidade pelo pagamento do IUC relativo aos anos 2010, 2011 e 2015, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC.

Para provar tal transferência do direito de propriedade, a Requerente juntou os documentos n.º 3, 4 e 5, que são notas de débito do valor residual dos veículos e facturas/recibos da subsequente transmissão dos veículos.

A Requerida alega que quer as notas de débito, quer as facturas/recibos não constituem documentos idóneos, suficientes e aptos a provar a transmissão de propriedade da Requerente para terceiros.

Entende o Tribunal que os documentos juntos pela Requerente, que constituem as notas de débito emitidas pela Requerente e as facturas emitidas pela D... não permitem identificar sem dúvidas quem foram os adquirentes dos veículos, em que momento e em que

condições contratuais. Na verdade, embora as facturas emitidas pela D... façam pressupor uma transmissão prévia dos veículos pela Requerente, não foi feita qualquer prova (documental ou testemunhal) da transferência de propriedade dos veículos, uma vez que não foram juntos quaisquer comprovativos de pagamento, declarações de venda ou outros documentos demonstrativos da transmissão da propriedade dos veículos.

Considerando que o ónus da prova é da Requerente, e uma vez que não é claro o modo de transmissão dos veículos, que se pretende demonstrar, por força do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, a responsabilidade pelo pagamento do IUC é imputável à Requerente.

- veículos sinistrados ou definitivamente perdidos:

A Requerente manteve-se no registo, como proprietária e locadora dos veículos identificados no artigo 26.º da petição arbitral – documentos n.º 7,8 e 9 juntos aos autos, pretendendo, por isso, a AT imputar-lhe a responsabilidade pelo pagamento do IUC relativo aos anos 2009 a 2015, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC.

Alega, contudo, a Requerente que, na verdade, os veículos em questão já haviam entrado na esfera patrimonial das seguradoras.

Para provar tal transferência do direito de propriedade, a Requerente juntou os documentos n.º 7, 8 e 9, que são notas de débito. Também não juntou, neste caso, quaisquer documentos comprovativos dos valores recebidos pela transmissão das viaturas (cheques, transferências bancárias ou extractos comprovativos desses recebimentos), nem quaisquer documentos dos quais resulte a transmissão dos veículos para as seguradoras.

A Requerida alega que as notas de débito juntas pela Requerente não são suficientes para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do Código do IUC.

De facto, considera-se que os documentos juntos pela Requerente, que são meras notas de débito, são insuficientes para provar a transmissão do direito de propriedade da Requerente

a favor das seguradoras, uma vez que daqueles documentos não resulta que se concluiu a transferência do direito de propriedade sobre os veículos.

Tendo em conta que a Requerente consta no registo, como proprietária dos veículos identificados no artigo 26.º da petição arbitral, é aqui aplicável a presunção de propriedade prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC.

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

Em face da prova produzida, o Tribunal está convencido que, os actos de liquidação de IUC constantes do artigo 26.º da petição arbitral, são legais, sendo, portanto, por força da presunção de propriedade decorrente do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, a responsabilidade pelo seu pagamento imputável à Requerente.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A)** Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação dos actos de liquidação de IUC identificados em 20.º, 23.º e 26.º da petição arbitral e no PAT junto aos autos;
- B)** Condenar a Requerente nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de

Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €25.349,91 (Vinte e cinco mil, trezentos e quarenta e nove Euros e noventa e um cêntimos).

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

A Árbitro,

Magda Feliciano

Lisboa, 22 de Setembro de 2017

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da 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.)