

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 456/2014-T**

**Tema: IUC – Liquidação do imposto único de circulação**

## DECISÃO ARBITRAL

### **I. - RELATÓRIO**

#### **A - PARTES**

A sociedade A - ..., LDA, pessoa colectiva n.º ..., com sede no ... Oeiras, doravante designada por “Requerente”, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu, entre outras, à Direcção-Geral dos Impostos) a seguir designada por “Requerida” ou “AT”.

#### **B - PEDIDO**

**1** - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 02 de Julho de 2014 e notificado à AT em 03 de Julho de 2014.

**2** - A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o signatário, em 18-08-2014, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa como árbitro de Tribunal Arbitral Singular, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

**3** - As Partes foram, em 18-08-2014, devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 11.º e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**4** - Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 02-09-2014.

**5** - No dia 16 de Fevereiro de 2015, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do art.º 16.º, alínea c) do RJAT, proferiu despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo em conta, quer a circunstância do objecto do litígio respeitar fundamentalmente a matéria de direito, quer a inexistência de excepções a apreciar e a decidir, quer o entendimento que, a este propósito, se estabeleceu entre as partes, não tendo as mesmas requerido quaisquer diligências de prova autónomas, constando do processo os documentos pertinentes e mostrando-se junto aos autos o processo administrativo.

**6** - A ora Requerente pretende que o presente Tribunal Arbitral:

- a) - Declare a anulação das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ... 2014...; ... 2014... e ... 2014....
- b) - Declare a consequente anulação, quer dos actos de liquidação relativos ao imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), quer dos actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, inscritos nas notificações de liquidações referenciadas no processo, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 e respeitantes aos veículos identificados nos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;
- c) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do montante de € 46.952,11, que indica como valor do pedido, cuja desagregação é a seguinte:
  - € 36.556,76, referentes ao montante total pago, quer a título de IUC, quer de juros compensatórios, referente às liquidações e aos veículos atrás referenciados;
  - € 10.395,35, referente ao montante total pago a título de coimas.
- e) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios pelo pagamento dos montantes indevidamente liquidados e pagos.

## **C - CAUSA DE PEDIR**

**7** - A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

**8** - Que é uma sociedade comercial, cuja actividade principal está centrada na compra, venda e aluguer de máquinas e de veículos automóveis, oferecendo, nessas circunstâncias, aos seus clientes diversas soluções, no âmbito do aluguer de longa duração e da venda de veículos automóveis.

**9** - Que foi notificada de liquidações de IUC e dos correspondentes juros compensatórios, tal como identificadas no processo, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 e respeitantes aos veículos identificados nos autos.

**10** - Que para evitar futuras execuções fiscais, bem como os custos inerentes à prestação de garantias para a suspensão dos correspondentes processos, procedeu ao pagamento das quantias referentes ao IUC, aos juros compensatórios e às coimas no valor total de €46.952,11, o qual resulta do somatório da quantia de €36.556,76 referente a IUC e a juros compensatórios e da quantia de €10.395,35 relativa ao pagamento de coimas.

**11** - Que deduziu reclamações gratuitas contra as liquidações atrás referidas, tendo a AT optado pelo seu indeferimento, o que lhe foi notificado, em 14 de Abril de 2014, no respeitante às reclamações gratuitas n.ºs ... 2014... e ... 2014... e, em 16 de Abril de 2014, relativamente à reclamação gratuita n.º ... 2014....

**12** - Que, quando deduziu as mencionadas reclamações gratuitas e, também, no quadro das correspondentes audições prévias, procedeu à demonstração de que a transmissão dos veículos para terceiros ocorreu em momentos anteriores às datas da obrigação fiscal, como resulta, quer das facturas de venda desses veículos, quer da venda dos salvados, cujas cópias, então, apresentou, e que agora integram os autos.

**13** - Que todos os veículos referenciados no pedido de pronúncia arbitral foram vendidos a terceiros, quer como veículos usados, quer como salvados, em datas anteriores às referentes à obrigação de liquidação do respectivo IUC.

**14** - Que os veículos estão efectivamente registados em nome da Requerente, dado que a sua aquisição por terceiros não foi registada em nome dos correspondentes adquirentes, mas tal registo apenas constitui uma presunção, de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos definidos no registo, a qual pode ser ilidida.

**15** - Que o contrato de compra e venda dos veículos automóveis tem natureza real, resultando tal efeito do próprio contrato, não ficando dependente de qualquer acto posterior, nomeadamente de registo.

**16** - Que o registo automóvel não tem natureza constitutiva, destinando-se apenas a dar publicidade ao acto registado, tendo, assim, uma natureza declarativa, não podendo a legislação fiscal e, nomeadamente, o CIUC, ignorar qual o papel do registo automóvel.

**17** - Que ao direito fiscal interessa mais a substância do que a forma, devendo, assim, atender-se às facturas apresentadas, que atestam a transmissão da propriedade dos veículos em causa, sendo este o entendimento que melhor se coaduna com a natureza do próprio imposto que se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária.

**18** - Que a expressão “considerando-se como tais” constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, configura uma presunção legal, que, face ao disposto no art.º 73.º da LGT, é ilidível, não podendo, pois, a Requerente ser considerada sujeito passivo do IUC que lhe foi liquidado.

**19** - Que, tendo em vista ilidir as referidas presunções, juntou, quer no quadro das reclamações gratuitas, quer no âmbito do presente processo, cópias de todas as facturas de venda, quer dos veículos usados, quer dos salvados, das quais se extrai que as vendas das viaturas se reportam a datas anteriores ao facto gerador do imposto, pelo que aquando da exigibilidade do IUC a Requerente já não era proprietária dos veículos, não sendo, consequentemente, sujeito passivo do imposto.

#### **D - RESPOSTA DA REQUERIDA**

**20** - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou a sua Resposta, em 06-10-2014, tendo, também, nessa mesma data, procedido à junção das Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos Processos n.ºs 150/2014-T e 220/2014-T, providenciando, em 30-10-2014, a junção aos autos de cópia do processo administrativo tributário.

**21** - Na referida Resposta, a AT entende que as alegações da Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso, notoriamente errada, na medida em que, desde logo,

**22** - Traduzem um entendimento que incorre, não só numa *leitura enviesada da letra da lei*, mas também numa interpretação que não atende ao *elemento sistemático*, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal, decorrendo ainda de uma interpretação que *ignora a ratio do regime* consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. (Cfr. art.ºs 7.º e 8.º da Resposta)

**23** - Refere que o legislador tributário ao estabelecer, no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí mencionadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados. (Cfr. art.º 13.º da Resposta)

**24** - Salaria que o legislador não usou a expressão “*presume-se*” como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”. (Cfr. art.º 14.º da Resposta)

**25** - Considera que a redacção do art.º 3.º do CIUC corresponde a uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, pelo que entender que aí se consagra uma presunção seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*. (Cfr. art.ºs 23.º e 25.º da Resposta)

**26** - Refere que o mencionado entendimento *já foi adoptado pela Jurisprudência dos nossos tribunais*, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo n.º 210/13.OBEPNF. (Cfr. art.ºs 26.º e 27.º da Resposta)

**27** - Sobre o *elemento sistemático de interpretação*, considera que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio legal. (Cfr. art.º 36.º da Resposta)

**28** - Sobre a ignorância da “*ratio*” do regime, a AT considera que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrada em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente, no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o *proprietário efetivo independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade*, é manifestamente errada, na medida em que é a própria ratio do regime consagrado no

CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel. (Cfr. art.ºs 59.º e 60.º da Resposta)

**29** - Acrescenta que o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. (Cfr. art.º 62.º da Resposta)

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

**31** - A interpretação veiculada pela Requerente mostra-se, também, para além do que já foi referido, desconforme com a Constituição, designadamente porque, entre outros, viola o princípio da *eficiência do sistema tributário*, que tem dignidade constitucional, violação que se traduziria num *entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à Requerida*, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português, de que quer a Requerente, quer a Requerida fazem parte. (Cfr. art.º 75.º da Resposta)

**32** - Acrescenta que as facturas enquanto documentos unilateralmente emitidos pela Requerente não constituem, claramente, prova suficiente para “*abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no art.º 3.º do CIUC*”. (Cfr. art.ºs 82.º e 83.º da Resposta)

**33** - Refere, ainda, que, face ao relatório da inspecção tributária efectuada à Requerente, as referidas *facturas e as vendas a dinheiro* apresentadas, não se encontram autenticadas, nem se *comprova que os valores delas constantes tenham dado entrada contabilisticamente*. (Cfr. art.º 93.º da Resposta)

**34** - Por fim, refere não ter sido a Requerida quem deu azo ao pedido de pronúncia arbitral, mas sim a Requerente, devendo, conseqüentemente, ser a Requerente condenada nas custas arbitrais “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”, salientando, também, não se encontrarem reunidos os pressupostos legais que permitam considerar ilegal a liquidação de juros indemnizatórios, cujo pedido foi formulado pela Requerente.

**35** - Considera, a terminar, que, face a toda a argumentação exposta, os actos tributários em crise são válidos e legais, devendo o pedido de pronúncia arbitral subjacente ao

presente processo ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido.

## **E - QUESTÕES DECIDENDAS**

**36** - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

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

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

## **F - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

**38** - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

**39** - As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

**40** - O processo não enferma de vícios que o invalidem.

**41** - Tendo em conta o processo administrativo tributário, cuja cópia foi junta aos autos pela AT, e a prova documental integrante do processo, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, tal como se fixa nos termos abaixo mencionados, importando, porém, antes de mais, conhecer da competência do tribunal relativamente ao pedido de reembolso das quantias pagas, pela Requerente, a título de coimas.

#### **G - DO REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS A TÍTULO DE COIMAS**

**42** - Tendo em conta, por um lado, o disposto nos artigos 97.º, 577.º e 578.º do CPC e considerando, por outro, o disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aqui aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, importa conhecer, em primeiro lugar, a questão relacionada com o pedido de reembolso das quantias pagas a título de coimas, na medida em que o mesmo suscita a questão de saber se o tribunal arbitral tem, ou não, competência para o efeito, uma vez que, face ao disposto na aludida norma do CPTA, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

**43** - A Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, para além de pedir o reembolso dos montantes pagos relativamente ao IUC e aos juros compensatórios referentes aos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, respeitantes aos veículos identificados nos autos, requereu, também, o reembolso da quantia de € 10.395,35, que pagou relativamente às coimas associadas a tais liquidações.

**44** - As quantias relacionadas com as mencionadas coimas, se é certo que se inscrevem no conceito de receitas de natureza tributária, como comumente é entendido, não é menos certo que, enquanto sanções, de natureza administrativa, não são confundíveis com os impostos, não se inscrevendo, desde logo, nas relações jurídico-tributárias.

**45** - É sabido que a relação jurídico-tributária, como, nomeadamente, decorre do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º da LGT e do art.º 30.º deste mesmo diploma, implica, para além dos sujeitos activo e passivo dessa relação, que o seu objecto respeite à liquidação e cobrança dos impostos.

**46** - O âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários comporta, justamente, as pretensões que se inscrevem na aludida relação jurídico-tributária. Estabelece, com efeito,



o n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que a competência dos referidos tribunais compreende: a) *A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*; b) *A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*, o que evidencia a ausência de competências dos tribunais tributários para efeitos de apreciação das decisões relativas à aplicação de coimas, no quadro dos atrás mencionados ilícitos.

**47** - O que a lei manifestamente privilegiou, relativamente ao cerne das competências dos tribunais arbitrais em matéria tributária, foi o julgamento de causas que nos tribunais administrativos e fiscais revestem a forma processual de impugnação judicial, em conformidade com o disposto na alínea a) do art.º 101.º da LGT e nas alíneas a) a f) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, cabendo notar que, mesmo neste domínio, há limitações, como resulta, designadamente, do disposto no art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

**48**- A este propósito, refere Jorge Lopes de Sousa, *in* Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, integrado no Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, Março, 2013, p. 105 que ficam “[...] *assim, de fora da competência destes tribunais arbitrais a apreciação de litígios gerados em processos de execução fiscal ou em processos contraordenacionais tributários*”.

**49** - Assim, o pedido deduzido pela Requerente de reembolso das quantias pagas a título de coimas e de anulação dessas mesmas coimas, não se inscreve no quadro das pretensões arbitráveis, dele não podendo conhecer este tribunal.

**50** - Nestas circunstâncias, não pode este Tribunal Arbitral conhecer, *ratione materiae*, da invalidade das decisões relativas à aplicação das coimas e do pedido de reembolso da quantia de € 10.395,35 paga, pela Requerente, a esse propósito.

## **II - FUNDAMENTAÇÃO**

### **H - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

**51** - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

**52** - A Requerente é uma sociedade comercial, cuja actividade principal está centrada na compra, venda e aluguer de máquinas e de veículos automóveis, oferecendo, nessas circunstâncias, aos seus clientes diversas soluções, no âmbito do aluguer de longa duração e da venda de veículos automóveis.

**53** - A Requerente foi notificada de liquidações de IUC e dos juros compensatórios que lhe estão associados, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, respeitantes aos veículos identificados nos autos, tendo procedido, quer ao pagamento do imposto, quer dos referidos juros, no montante de € 36.556,76.

**54** - A Requerente deduziu reclamações graciosas contra as liquidações atrás referidas, as quais, foram indeferidas, o que lhe foi notificado, em 14 de Abril de 2014, no respeitante às reclamações graciosas n.ºs ... 2014... e ... 2014... e, em 16 de Abril de 2014, relativamente à reclamação graciosa n.º ...2014....

**55** - As reclamações graciosas, depois de substancialmente analisadas, no Serviço de Finanças de Oeiras 2, ou seja, após se ter procedido à reapreciação da legalidade dos actos de liquidação visados, culminaram na manutenção das liquidações de IUC em questão, reafirmando a legalidade desses actos de liquidação, sustentando-se na circunstância do *“IUC incidir sobre a propriedade dos veículos, tal como atestado pela matrícula e não sobre o uso ou fruição dos mesmos”*, conforme disposto no n.º 1 do art.º 6.º do CIUC e na vontade do legislador tributário, que *“quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários dos veículos, aqueles, em nome dos quais se encontram registados”*.

**56** - Os veículos referenciados no pedido de pronúncia arbitral foram vendidos a terceiros ou dados como perda com cancelamento das matrículas, não tendo os adquirentes de tais veículos procedido, oportunamente, aos respectivos registos, tendo os mesmos permanecido registados em nome da Requerente.

**57** - A Requerente, como prova das mencionadas vendas e para ilidir, nomeadamente, a presunção que entende estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, juntou, quer quando deduziu as reclamações graciosas e, também, no quadro das correspondentes audições prévias, quer no âmbito do presente processo, cópias de todas as facturas de venda dos veículos usados e da venda dos salvados.

**58** - Nas datas relativas aos factos geradores do imposto e à sua exigibilidade, a que se reportam as liquidações de IUC em causa no presente processo, a propriedade dos veículos em questão pertencia a outras pessoas, tal como identificadas nos autos.

### **FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS**

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

### **FACTOS NÃO PROVADOS**

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

### **I - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

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

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

**63** - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente, a expressão “*considerando-se como tais*” constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, configura uma presunção legal ilidível, permitindo que as pessoas inscritas no registo como proprietárias dos veículos possam apresentar elementos de prova destinados a demonstrar que tal propriedade está inserida na esfera jurídica de outras pessoas, para quem tal propriedade tenha sido transferida.

**64** - A Requerida, por seu lado, considera que a interpretação defendida pela Requerente é manifestamente errada, na medida em que é a própria ratio do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um

imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel, não comportando o art.º 3.º do CIUC qualquer presunção legal.

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

**65** - Importará notar, antes de mais, ser pacífico o entendimento, na doutrina, de que na interpretação das leis fiscais valem plenamente os princípios gerais de interpretação. Trata-se de um entendimento que tem, aliás, acolhimento no artigo 11.º da Lei Geral Tributária.

**66** - É comumente aceite que, tendo em vista a apreensão do sentido da lei, a interpretação socorre-se de diversos meios, importando, em primeiro lugar, reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, o que significa, procurar, desde logo, o seu sentido literal. O referido sentido, como também é pacífico, corresponde ao grau mais baixo da actividade interpretativa, importando, por isso, valorá-lo e aferi-lo à luz de outros critérios, intervindo, a esse propósito, os designados elementos de *natureza lógica*, sejam de *sentido racional* (ou teleológico), de *carácter sistemático* ou de *ordem histórica*.

**67** - A propósito da interpretação da lei fiscal, cabe lembrar, como, aliás, a jurisprudência vem assinalando, nomeadamente nos Acórdãos do STA de 05/09/2012 e de 06/02/2013, processos n.ºs 0314/12 e 01000/12, respectivamente, disponíveis em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), a importância do disposto no artigo 9.º do Código Civil (CC), enquanto preceito fundamental da hermenêutica jurídica, que, neste quadro, não pode deixar de considerar-se.

**68** - A actividade interpretativa não é, pois, contornável no respeitante à resolução das dúvidas suscitadas pela aplicação das normas jurídicas em causa.

**69** - No entender de FRANCESCO FERRARA, *in Interpretação e Aplicação das Leis*, tradução de MANUEL DE ANDRADE, (2.ª ed.), Arménio Amado, Editor, Sucessor - Coimbra, 1963, p. 131, a referida actividade interpretativa “[...] é *única* [e] *complexa*, de *natureza lógica e prática*, pois consiste em induzir de certas circunstâncias a vontade legislativa”, acrescentando, *ibidem*, p.130, que “*Mirando à aplicação prática do direito, a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica*”.

**70** - A finalidade da interpretação, diz-nos também o referido autor, *ibidem*, pp. 134/135, é “[...] *determinar o sentido objectivo da lei* [...]”. A lei, sendo a expressão da vontade do Estado, é uma “[...] *vontade que persiste de modo autónomo, destacada do complexo dos pensamentos e das tendências que animaram as pessoas que contribuíram para a sua emanção*”. Daí que a actividade do interprete deva ser a de “[...] *buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris*”.

**71** - Para MANUEL DE ANDRADE, citando FERRARA, in *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, p. 16 (2ª ed.), Arménio Amado, Editor, Sucessor - Coimbra, 1963, “*A interpretação procura a voluntas legis, não a voluntas legislatoris [...], e procura a vontade actual da lei, não a sua vontade no momento da aplicação: não se trata, pois, de uma vontade do passado, mas de uma vontade sempre presente enquanto a lei não cessa de vigorar. É dizer que a lei, uma vez formada, se destaca do legislador, ganhando consistência autónoma; e, mais do que isso, torna-se entidade viva, que não apenas corpo inanimado [...]*”.

#### *DO ELEMENTO LITERAL*

**72** - É neste enquadramento que importará encontrar resposta para as questões decidendas, particularmente para a que visa saber se o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção, começando, desde logo, pelo *elemento literal*.

**73** - Sendo o elemento literal o primeiro que importa utilizar, em busca do pensamento legislativo, é, necessariamente, por aí que se deverá começar, procurando alcançar o sentido da expressão “*considerando-se como tais as pessoas*” a que se alude no referido artigo 3.º, n.º 1 do CIUC.

**74** - Dispõe o n.º 1 do referido artigo 3.º do CIUC 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.” (sublinhado nosso)

**75** - A formulação usada no referido artigo, importará notá-lo, antes de mais, socorre-se da expressão “*considerando-se*”, o que suscita a questão de saber se, a tal expressão, pode ser atribuído um sentido presuntivo, equiparando-se, assim, à expressão “*presumindo-se*”. Trata-se de expressões frequentemente utilizadas com sentidos equivalentes, como é patente em diversas situações do ordenamento jurídico português.

**76** - Na verdade, são imensas as normas que consagram presunções, conjugando, para o efeito, aliás, o verbo considerar de diversas formas. Não é, pois, difícil identificar situações, em diversas áreas do direito, em que se utiliza a expressão “*considerando-se*” ou “*considera-se*” com sentido equivalente à expressão “*presumindo-se*” ou “*presume-se*”, expressões a que, seja ao nível das presunções inilidíveis, seja no quadro das presunções ilidíveis, é conferido, imensas vezes, um significado equivalente.

**77** - Não se afigurando pertinente voltar a referenciar exemplos reveladores dessas situações, dado que tais exemplos estão abundantemente enunciados nalgumas das decisões dos tribunais arbitrais tributários, designadamente nas proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013 - T, 27/2013 - T e 73/2013 - T, damos aqui os mesmos por inteiramente reproduzidos.

**78** - Nestas circunstâncias, sendo as mencionadas expressões recorrentemente usadas com um propósito e significado equivalentes, pode concluir-se não ser apenas o uso do verbo “*presumir*” que nos coloca perante uma presunção, mas também o uso de outros termos podem servir de base a presunções, como, designadamente, ocorre com a expressão “*considerando-se*”, o que, em nosso entender, será justamente o que se verifica no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC.

Trata-se, assim, de um entendimento que, não se afigurando corresponder a uma *enviesada leitura da letra da lei*, como considera a AT, se revela em sintonia com o disposto no n.º 2 do art.º 9.º do CC, na medida em que assegura, ao pensamento legislativo, o mínimo de correspondência verbal aí exigido.

**79** - Na perspectiva literal, face ao que se deixa exposto, dúvidas não há de que a interpretação que considera estabelecida uma presunção ilidível no n.º 1 do art.º 3.º tem

total respaldo na formulação aí consagrada, face à mencionada equivalência entre a expressão “*considerando-se como tais*” e a expressão “*presumindo-se como tais*”.

O elemento linguístico, como atrás se referiu, sendo o primeiro que deve ser utilizado em busca do pensamento legislativo, deve, porém, a fim de se encontrar o verdadeiro sentido da norma, ser submetido ao controlo dos demais elementos de interpretação de natureza lógica. (sejam tais elementos de sentido racional (ou teleológico), de carácter sistemático ou de ordem histórica).

**80** - Com efeito, como se retira da obra de MANUEL DE ANDRADE, atrás citada, p. 28, “[...] *a análise puramente linguística dum texto legal é apenas o começo [...], o primeiro grau [...]* ou o *primeiro acto da interpretação. Por outras palavras, só nos fornece o provável pensamento e vontade legislativa [...]* ou, melhor, *a delimitação gramatical da possível consistência da lei [...], o quadro dentro do qual reside o seu verdadeiro conteúdo*”.

**81** - Assim sendo, vejamos, então, o elemento racional (ou teleológico).

#### *DO ELEMENTO HISTÓRICO E RACIONAL (OU TELEOLÓGICO)*

**82** - Atendendo aos elementos de interpretação de pendor histórico, cabe, desde logo, lembrar o que, expressamente, vem exarado na exposição de motivos da Proposta de Lei N.º 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei n.º 22-A/2007 de 29/06, quando aí se refere que a reforma da tributação automóvel é concretizada por via da deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição dos veículos para a fase de circulação e visa “*formar um todo coerente*” que, embora destinado à angariação de receita pública, pretende que a mesma seja angariada na “*medida dos custos ambientais que cada indivíduo provoca à comunidade*”, acrescentando-se, a propósito do imposto em causa e dos diferentes tipos e categorias de veículos, que “*como elemento estruturante e unificador [...]* consagra-se o *princípio da equivalência, 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*”.

**83** - Neste quadro, parece claro que a lógica e racionalidade do *novo sistema de tributação automóvel* só poderá conviver com um sujeito passivo do imposto, no pressuposto de ser esse, e não outro, o real e efectivo sujeito causador dos *danos viários e ambientais*, tal como decorre do princípio da equivalência, inscrito no art.º 1.º do CIUC.

**84** - O referido *princípio da equivalência*, que informa o actual Imposto Único de Circulação, tem, ao menos na parte em que especificamente respeita ao ambiente, subjacente o *princípio do poluidor - pagador*, e concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar. O referido princípio tem, aliás, de algum modo, assento constitucional, na medida em que representa um corolário do disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 66.º da Constituição.

**85** - O que se visa alcançar por via do referido princípio é internalizar as externalidades ambientais negativas, o que, afinal, no caso dos autos, mais não significa do que fazer com que os prejuízos que advêm para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários, enquanto sujeitos “*económico - utilizadores*”, como custos que só eles deverão suportar.

**86** - Regressando ao mencionado *princípio da equivalência*, dir-se-á que o mesmo tem, na economia do CIUC, um papel absolutamente estruturante, nele se alicerçando o edifício normativo do Código em questão. O referido princípio não pode, pois, deixar de constituir um fim que se pretende legalmente prosseguir, corporizando, nessa medida, uma luz de assinalável fulgor que, constante e continuamente, não pode deixar de iluminar o caminho do intérprete.

**87** - Relativamente ao referido princípio, cabe notar o que nos diz Sérgio Vasques, quando, in *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001, p. 122, a propósito da *concretização técnica* desse princípio considera que “*Em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve corresponder ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública; ou ao custo que o contribuinte imputa à colectividade pela sua própria actividade*”.

**88** - Abordando especificamente o IUC, acrescenta o mencionado autor, *op. cit.*, que “*Assim, um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual*



*apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também”, acrescentando que a concretização do dito princípio “[...] dita outras exigências ainda no tocante à incidência subjectiva do imposto [...]”.*

**89** - Face ao que vem de referir-se, resulta claro que a tributação dos reais e efectivos poluidores corresponde a um importante fim visado pela lei, no caso pelo CIUC, fim que, no dizer de Francesco Ferrara, *in* *Interpretação e Aplicação das Leis*, 2ª Edição, Arménio Amado, Editor, Sucessor, Coimbra, 1963, p. 130, *deve estar sempre diante dos olhos do jurista*, dado que, como o mencionado autor aí refere, “[...] *a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica*”.

**90** - Assim, deve notar-se que, seja face aos referidos elementos históricos, seja à luz dos elementos de carácter racional ou teleológico de interpretação que se deixam referenciados, impõe-se, igualmente, concluir que o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC só poderá consagrar uma presunção ilidível.

**91** - Caberá ainda considerar o elemento sistemático de interpretação.

#### *DO ELEMENTO SISTEMÁTICO*

**92** - Sobre o elemento sistemático diz-nos BAPTISTA MACHADO, *in* *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, p. 183, que *“este elemento compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda o lugar sistemático que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico”*.

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

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

**95** - O elemento sistemático de interpretação e a interacção entre os diversos artigos e princípios que integram o sistema inscrito no CIUC, apelam também ao entendimento de que o estabelecido no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC não pode deixar de consubstanciar uma presunção.

**96** - Dispõe o n.º 1 do art.º 9.º do CC que a procura do pensamento legislativo deverá ter “[...] *sobretudo em conta [...] a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”, circunstâncias e condições essas, que, hoje mais do que nunca, são de sensibilidade pelo ambiente e de respeito pelas questões com ele relacionadas.

Neste contexto, as considerações formuladas sobre os mencionados elementos de interpretação, sejam os de carácter literal ou os de pendor histórico, sejam os de natureza racional ou sistemática, todos apontam no sentido de que o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, estabelece uma presunção, o que significa que os sujeitos passivos do IUC sendo, *em princípio*, os proprietários dos veículos, considerando-se, como tais, as pessoas em nome dos quais os mesmos se encontrem registados, poderão, *a final*, ser outros.

Dir-se-á, aliás, que o estabelecimento da presunção na mencionada norma corresponderá à única interpretação que se coaduna com o *princípio da equivalência*, atrás mencionado.

**97** - Ainda a propósito da presunção que vem sendo referida e que se entende estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º, do CIUC, cabe notar o que vem escrito no preâmbulo do recém-publicado Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, quando, referindo-se aos

veículos automóveis, considera que “A não regularização do registo de propriedade apresenta graves consequências, quer para quem permaneceu proprietário no registo, quer para quem adquiriu e não promoveu o registo a seu favor, como também para as diversas entidades públicas que assentam as suas decisões sobre titularidades que presumem ser substantivamente verdadeiras”. (sublinhado nosso)

**98** - Aqui chegados, cabe lembrar o disposto no art.º 73.º da LGT, quando estabelece que “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”, (sublinhado nosso), o que significa que a presunção legal, que se afigura estar estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, será necessariamente ilidível.

**99** - Neste quadro, os sujeitos passivos do imposto são, presumivelmente, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, ou seja, os referidos sujeitos passivos são, em princípio, e apenas em princípio, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados.

**100** - Com efeito, se o proprietário em nome do qual o veículo se encontra registado, vier, como ocorre no presente processo, indicar e provar quem eram os proprietários dos veículos em causa, nada justifica, em nosso entendimento, que o anterior proprietário seja responsabilizado pelo pagamento do IUC que for devido.

**101** - Acresce, ser esta interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC a que, em nossa opinião, melhor se ajusta aos princípios a que a AT deve subordinar a sua actividade, nomeadamente ao princípio do inquisitório, em ordem à descoberta da verdade material.

**102** - A propósito do referido princípio do inquisitório, cabe aludir aos ensinamentos de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.ª Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 488/489, quando, em anotações ao citado art.º 58.º, referem que cabe à administração um papel dinâmico na recolha dos elementos com relevância para a decisão, acrescentando que a “[...] falta de diligências reputadas necessárias para a construção da base fáctica da decisão afectará esta não só na hipótese de serem obrigatórias (violação do princípio da igualdade), mas também se a materialidade dos factos considerados não estiver comprovada ou se faltarem, nessa base, factos relevantes, alegados pelo interessado, por insuficiência de prova que a Administração deveria ter colhido [...]”.

O princípio do inquisitório, acrescentam os referidos autores, *op. cit.*, “[...] *tem a ver com os poderes (-deveres) de a Administração proceder às investigações necessárias ao conhecimento dos factos essenciais ou determinantes para a decisão [...]*”.

**103 - A verdade material, consubstanciada, no presente caso, na circunstância dos veículos identificados no pedido de pronúncia arbitral terem, na sua totalidade, sido vendidos pela Requerente, quer como veículos usados, quer como salvados, em momento anterior ao da exigibilidade do imposto, ou seja, à data a partir da qual o credor tributário podia fazer valer, perante o devedor, o seu direito ao pagamento do imposto, era, face aos elementos inscritos no processo administrativo, do conhecimento da AT.**

**104 -** Não se diga, como faz a AT, que o estabelecimento de uma presunção no art.º 3.º do CIUC e as consequências daí resultantes ofenderiam o *princípio da eficiência do sistema tributário*, na medida em que conduziriam, nomeadamente, ao “*entorpecimento do desempenho dos seus serviços, [...]*”. (Cfr. art.º 75.º da Resposta)

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

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

Neste quadro, o referido *princípio da eficiência do sistema tributário* significará a capacidade de alcançar os objectivos legalmente fixados em razão dos meios disponíveis, ou melhor, com o mínimo de meios, o que nada terá também a ver com o respeito pelos

direitos dos cidadãos, nem com a necessidade de observância dos princípios a que a administração tributária deve subordinar a sua actividade, designadamente o do *inquisitório* e o da *descoberta da verdade material*, não podendo, obviamente, a aplicação do mencionado *princípio da eficiência* ser feita com prejuízo dos direitos dos cidadãos.

## **L - DA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DO VEÍCULO E DO VALOR DO REGISTO**

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

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

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

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

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

**109** - Também da jurisprudência, designadamente do Acórdão do STJ n.º 03B4369 de 19/02/2004, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), se retira que, face ao disposto no art.º 408.º, n.º 1, do C. Civil, "*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*". É o caso do contrato de compra e venda de veículo automóvel (art.ºs 874.º e 879.º al. a) do C. Civil), o qual não depende de qualquer formalidade especial, sendo válido mesmo quando celebrado por forma verbal - conf. Ac do STJ de 3-3-98, in CJSTJ, 1998, ano VI, Tomo I, pág. 117". (sublinhado nosso)

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

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

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

**113** - Neste quadro, para que possamos alcançar o procurado conhecimento sobre o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, importa ter em conta o que se estabelece no Código do Registo Predial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, quando dispõe no seu artigo 7.º que "*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe*

*e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo o define*”. (sublinhado nosso)

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

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

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

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

## M - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

**118** - Não sendo legalmente exigível a forma escrita para o contrato de compra e venda dos veículos automóveis, a prova da venda correspondente poderá fazer-se por qualquer meio, nomeadamente por via *documental*, nesta se incluindo, designadamente, as *facturas* relativas às vendas dos veículos.

**119** - Como meio de prova de que procedeu à venda dos veículos usados identificados no presente processo, em data anterior à da exigibilidade do imposto, a Requerente juntou cópias, quer das *facturas* de venda dos referidos veículos usados, quer dos veículos salvados.

**120** - Sobre as *facturas* apresentados pela Requerente, como prova de venda dos veículos em questão, a AT, para além de ter procedido à junção aos autos de 2 Decisões Arbitrais proferidas no Processo n.º 150/2014-T e no Processo n.º 220/2014-T, onde tal matéria é afluada, considera que as mesmas, enquanto documentos unilateralmente emitidos pela Requerente não constituem, claramente, prova suficiente para “*abalar a (suposta) presunção estabelecida no art.º 3.º do CIUC*”. (Cfr. art.ºs 82.º e 83.º da Resposta)

**121** - Refere, ainda, a AT que, como resulta da inspecção efectuada à Requerente, as aludidas *facturas e as vendas a dinheiro* apresentadas pela Requerente, não se encontram autenticadas, nem se *comprova que os valores delas constantes tenham dado entrada contabilisticamente*. (Cfr. art.ºs 93.º e 95.º da Resposta)

**122** - Em suma, a AT entende que, nem as *facturas*, nem as *vendas a dinheiro*, possuem valor bastante com vista a ilidir a presunção legal constante do registo, mas, salvo o devido respeito, não tem razão.

Vejamos,

**123** - Antes de mais, no quadro do presente processo, não consta que tenha sido realizada qualquer inspecção tributária à Requerente.

**124** - Por outro lado, entre os documentos apresentados pela Requerente tendo em vista a prova de venda dos veículos em questão, não existem quaisquer documentos relativos a *vendas a dinheiro*.



**125** - Depois, nada permite considerar que as facturas apresentadas, como suporte das vendas dos veículos em causa nos autos e dos salvados, não traduzam e correspondam a vendas que, na realidade, foram concretizadas. Com efeito,

**126** - Relativamente ao valor probatório das facturas importa considerar que as mesmas corporizam um “*documento escrito em que se discriminam as coisas vendidas e entregues, sua qualidade, quantidade e preço, e cuja entrega o vendedor não pode recusar ao comprador, se a compra e venda for comercial*”. (Dicionário Jurídico de Ana Prata, Almedina - Coimbra, 1990, 3.<sup>a</sup> Edição)

**127** - A factura, como se refere nas anotações ao art.º 476.º do Código Comercial, Abílio Neto, Ediforum - Lisboa, 1991, 10.º Edição, é o “*documento em que o vendedor faz a discriminação completa das mercadorias que vende ao comprador e em que indica as despesas que efectuou, bem como as vantagens que concede nos preços e as condições de entrega e de pagamento*”.

**128** - Antes das alterações introduzidas, no Código do IVA, pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, poderiam, *no quadro das transmissões de bens ou das prestações de serviços*, ser emitidas facturas ou documentos equivalentes, desde que estes observassem os requisitos legalmente exigidos para as facturas.

**129** - Do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º, no n.º 5 do art.º 36.º e nos n.ºs 1 e 2 do art.º 40.º, todos do CIVA, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, retira-se que apenas a *factura*, a *factura-recibo* e a *factura simplificada* corporizam documentos reconhecidos para efeitos da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

**130** - Sobre o valor das facturas como documentos capazes de provar as vendas que suportam, particularmente as que respeitam a veículos automóveis, cabe ainda lembrar o disposto no Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, recentemente publicado, quando, nos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 2.º, vem, expressamente, considerar as facturas como documentos adequados a fazer prova da venda de veículos.

**131** - Dir-se-á, assim, face à doutrina e ao legalmente estabelecido, que a factura *é o documento em que, para além da menção aos nomes dos fornecedores e dos adquirentes das coisas ou dos serviços objecto de um dado negócio jurídico, se devem,*

*designadamente, discriminar essas coisas ou serviços, a sua qualidade e quantidade, bem como o respectivo preço e outros elementos incluídos no valor tributável, assim como as taxas do IVA aplicáveis e o montante do imposto devido, elementos esses que, note-se, se observam nas facturas apresentadas pela Requerente.*

**132** - As facturas juntas aos autos, como prova da venda dos veículos, tendo em conta o objecto social da Requerente e a sua actividade empresarial, traduzida na compra e venda de veículos e na celebração de contratos de aluguer de longa duração de veículos automóveis, findos os quais a propriedade dos aludidos veículos foi transmitida aos respectivos clientes/adquirentes, mostram-se totalmente ajustadas à mencionada realidade empresarial, sendo absolutamente verosímil a venda dos veículos que as facturas apresentadas visam provar, não se identificando, de todo, elementos que corporizem qualquer contrato simulado, antes permitem concluir estarmos perante facturas que reproduzem a real e verdadeira venda dos veículos às pessoas nelas indicadas.

**133** - Dir-se-á, mesmo, que, no caso dos autos, face à actividade económica da Requerente consubstanciada e centrada na compra, venda e aluguer de longa duração de máquinas e de veículos automóveis, não será de estranhar, bem pelo contrário, a transferência da propriedade dos veículos identificados nos autos.

**134** - Assim, nada permite considerar que os elementos inscritos nas referidas facturas, nomeadamente os que respeitam à identificação dos veículos e dos clientes /adquirentes, bem como os referentes às datas de venda, anteriores à data da exigibilidade do correspondente IUC, são desconformes com a realidade que contratualmente ocorreu, tudo indicando que reflectem e provam os factos nelas mencionados, ou seja, a efectiva venda dos veículos às pessoas nelas indicadas como sendo os seus adquirentes. Acresce que,

**135** - As facturas, sendo um documento comercial indispensável são, igualmente, um documento contabilístico essencial, com relevantes implicações no domínio fiscal, devendo notar-se que, no caso dos autos, tendo a Requerente, como tem, uma actividade de natureza empresarial, as ditas facturas estão subordinados a rigorosas regras legais, sejam de ordem comercial, sejam de ordem contabilística e fiscal.

**136** - Os documentos em causa nos autos, inscrevendo-se, naturalmente, no quadro das relações comerciais entre duas entidades, no caso entre a *Requerente* e os *adquirentes dos veículos*, visam, por outro lado, e no caso, demonstrar, junto da Administração Tributária,

a existência dos negócios em causa, o que lhes confere uma dimensão e valor qualitativamente diferentes, dado que, verificadas certas condições, a legislação tributária entendeu considerá-los como verdadeiros.

**137** - Como já se sublinhou, a legislação tributária, designadamente a que atrás se deixa mencionada, reconhece às facturas credibilidade probatória, devendo salientar-se, porque não é questão de somenos, bem pelo contrário, trata-se de questão fundamental, que, tendo tais facturas sido emitidas de acordo com a legislação comercial e fiscal, o que não é questionado pela Requerida, a lei, no caso, o n.º 1 do art.º 75.º da LGT, atribui-lhe uma presunção de veracidade.

**138** - Assim sendo, face à presunção de veracidade conferida, no domínio das relações jurídico-tributárias, aos factos inscritos nos aludidos documentos e sendo a transmissão dos veículos aos seus adquirentes tida como verdadeira, caberia à AT, face ao disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que tais vendas, na realidade, não ocorreram, não bastando afirmar, como faz, que, as *“facturas enquanto documentos unilateralmente emitidos pela Requerente não constituem, claramente, prova suficiente para “abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no art.º 3.º do CIUC”*.

**139** - A presunção estabelecida no atrás referido art.º 75.º, n.º 1 da LGT, quando estatui que os referidos documentos gozam da presunção de veracidade, implica, com efeito, que se não for demonstrada pela AT a ausência de correspondência entre o teor de tais facturas e a realidade, como não foi, o seu conteúdo deva considerar-se verdadeiro.

**140** - Os documentos apresentados pela Requerente, enquanto meios destinados a fazer prova das transacções dos veículos em causa, gozando, assim, da mencionada presunção de veracidade, afiguram-se com idoneidade bastante, em ordem à demonstração das referidas transacções, constituindo, a nosso ver, um meio de prova adequado e capaz de ilidir a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC.

**141** - Face ao que vem de referir-se, e tendo em conta, quer a circunstância dos actos de liquidação impugnados terem sido substancialmente analisados, no quadro das correspondentes reclamações gratuitas, quer a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, quer a transferência de propriedade dos veículos em questão, por mero efeito do

contrato, antes da data da exigibilidade do imposto, quer o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, os actos tributários em crise, não podem merecer o nosso acordo, seja porque não se teve em conta uma adequada interpretação e aplicação das normas legais de incidência subjectiva, o que consubstancia um erro sobre os pressupostos de direito, seja porque os referidos actos assentaram numa matéria de facto, claramente divergente da efectiva realidade, o que consubstancia um erro sobre os pressupostos de facto.

**142** - Nestas circunstâncias, tendo em conta, por um lado, que a presunção consagrada no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC foi ilidida e que, por outro, os veículos em questão no presente processo foram vendidos em data anterior à da exigibilidade do imposto, ou seja, ao momento em que a Administração Tributária pode exigir a prestação tributária, não se pode deixar de considerar que, aquando da exigibilidade do imposto, face ao disposto no n.º 3 do artigo 6.º, conjugado com o n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIUC, a Requerente não era sujeito passivo do imposto em questão.

**143** - A AT, quando entende que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC consubstancia uma presunção, nem tendo em conta os elementos probatórios que lhe foram apresentados, como resulta do processo administrativo, está a proceder à liquidação ilegal do IUC, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, constantes do referido art.º 3.º do CIUC, seja ao nível da previsão, seja da estatuição, o que configura a prática de um acto tributário falho de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação dos correspondentes actos tributários, por violação de lei.

## **N - REEMBOLSO DO MONTANTE PAGO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

**144** - Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta - *nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários* - “Restabelecer a

situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.” (*sublinhado nosso*)

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

**146** - O caso constante nos presentes autos, suscita a manifesta aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, referenciados neste processo, terá, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, a título de *imposto e de juros compensatórios*, o que no caso dos autos se concretiza no montante de €36.556,76, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

**147** - Quanto aos juros indemnizatórios, afigura-se manifesto, que, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT e preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de *erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*, tal como previsto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre a quantia de €36.556,76, que serão contados, desde a data do pagamento do imposto e dos correspondentes juros compensatórios, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

## **O - CUSTAS ARBITRAIS**

**148** - A propósito das custas arbitrais, mais concretamente sobre a responsabilidade pelo seu pagamento, que a AT, na medida em que não deu azo ao pedido de pronúncia arbitral, considera serem devidas pela Requerente, “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”, cabe apenas notar que, face ao estatuído

no n.º 2 do referido art.º 527.º do CPC, dá causa “[...] às *custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for*”, sendo, pois, o que se aplicará no caso dos autos.

### *CONCLUSÃO*

**149** - No quadro circunstancial que se tem vindo a referir, a AT, ao praticar os actos de liquidação em causa no presente processo, fundados na ideia de que o artigo 3.º, n.º.1, do CIUC não consagra uma presunção ilidível, faz errada interpretação e aplicação desta norma, cometendo um erro sobre os pressupostos de direito, o que constitui violação de lei.

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

**151** - As decisões da AT que indeferem as reclamações gratuitas identificadas nos autos são, igualmente, nestas circunstâncias, falhas de legalidade, não podendo permanecer na ordem jurídica.

### **III - DECISÃO**

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

- Anular as decisões proferidas no quadro das reclamações gratuitas identificadas, nos autos, com os n.ºs ...2014...; ... 2014... e ... 2014....
- Julgar procedente, por provado, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de pronúncia arbitral no que concerne à anulação dos actos de liquidação de IUC e de juros compensatórios a que se refere o pedido da Requerente, referentes aos anos de 2009 a 2013, tal como identificados nos autos, respeitantes aos veículos identificados no processo;
- Anular, conseqüentemente, quer os actos de liquidação de IUC, quer os actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, referentes aos anos de

2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, respeitantes aos veículos, tal como identificados nos autos.

- Condenar a AT a pagar as custas do presente processo.

#### *VALOR DO PROCESSO*

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC (ex-315.º, n.º 2) e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 46.952,11.

#### *CUSTAS*

De harmonia com o disposto no artigo 12.º, n.º 2, *in fine*, no art.º 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa, fixa-se o montante das custas totais em € 2.142,00.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2015

O Árbitro

António Correia Valente

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