

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 397/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A... – ..., SA, contribuinte n.º ..., com sede no ..., doravante designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º 1 a) e 10.º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), identificados na Tabela Anexa à presente decisão, a qual se dá por integralmente reproduzida e que dela faz parte, efectuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente aos veículos automóveis identificados na mesma Tabela Anexa, e relativos aos anos de 2009 a 2013, no valor global de € 30.989,59, incluindo juros compensatórios, bem como o pagamento de juros indemnizatórios sobre os valores pagos.

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-05-2014.
2. Nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. Em 15-07-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
4. Assim, 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 31-07-2014.
5. Por despacho de 02-02-2015, o tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações finais.
6. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
7. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
8. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
9. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são, em súmula, as seguintes:

Alegações da Requerente

10.1 A título prévio, a Requerente alega ser o presente pedido tempestivo por respeitar o prazo de 90 dias previsto na al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, contado da data de indeferimento das reclamações gratuitas.

10.2 Quanto à cumulação de pedidos, encontra-se cumprido o disposto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT por estarem em causa, essencialmente, as mesmas circunstâncias de facto e de direito na liquidação do IUC dos anos de 2009 a 2013.

10.3 A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à compra, venda e aluguer de máquinas e veículos automóveis.

10.4 No exercício da sua atividade, a Requerente oferece aos clientes diversas soluções, nomeadamente o aluguer de longa duração ou a venda.

10.5 A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC a que respeitam os atos de liquidação identificados na Tabela Anexa.

10.6 No entanto, à data do facto tributário, as viaturas já não eram da sua propriedade (vide faturas de vendas anexas às reclamações gratuitas).

10.7 Os adquirentes não procederam, todavia, ao registo de aquisição das viaturas.

10.8 Para evitar execuções fiscais e demais custos, a Requerente pagou o imposto e respectivos juros compensatórios, motivo pelo qual solicita o respectivo reembolso.

10.9 Nos termos do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, “*são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”.

10.10 Este preceito integra uma presunção ilidível que permite prova em sentido contrário.

10.11 Neste sentido, veja-se a jurisprudência dos nossos tribunais: “*A presunção do artigo 7.º o CRP, aplicável ao registo automóvel, sendo iuris tantum, importa a inversão do ónus da prova, fazendo recair sobre a outra parte a prova do contrário*”.

(artigos 347.º e 350.º do CC) do facto que serve de base à presunção ou do próprio facto presumido” – Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 3 de Junho de 2008, disponível em www.dgsi.pt.

10.12 No mesmo sentido, o artigo 73.º da LGT estabelece que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

10.13 Para ilidir esta presunção, a Requerente demonstrou que a titularidade do veículo pertence a um terceiro, apresentando, para o efeito, as faturas de venda das viaturas e respetivos salvados.

10.14 Da cópia das faturas resulta que a venda das viaturas se efetuou em momento anterior ao que ocorreu o facto gerador e conseqüente exigibilidade do imposto (artigos 4.º e 6.º do IUC).

10.15 A prova foi feita, conforme estabelece o artigo 64.º do CPPT, por via da reclamação graciosa.

10.16 Invoca ainda as Decisões Arbitrais n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T e 73/2013-T deste CAAD, em que se decidiu em sentido idêntico.

10.17 Termina requerendo a anulação das liquidações de IUC objeto do presente processo e conseqüente reembolso das importâncias pagas a título de imposto e juros compensatórios, bem como a condenação da AT ao pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.

Resposta da Requerida

11.1 Na Resposta, a AT entende que as alegações da Requerente: a) constituem uma leitura enviesada da letra da lei; b) não atendem ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o IUC e, mais amplamente em todo o sistema jurídico-fiscal; e, por fim, c) decorrem ainda de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

11.2 O legislador tributário ao estabelecer no art.º 3.º, n.º 1 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.

11.3 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 coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados”.

11.4 Assim, a redação 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 efetuar uma interpretação *contra legem*.

11.5 Em conformidade, este 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.ºOBEPNF. (Cfr. art.ºs 26.º e 27.º da Resposta)

11.6 Sobre o elemento sistemático de interpretação, a Requerente alega que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio legal. (Art.º 36.º da Resposta)

11.7 Por fim, atentos à “ratio”, dos debates parlamentares em torno da aprovação do presente regime, resulta claramente que o regime de tributação automóvel aprovado estabelece que o IUC “passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos” (artigo 64.º).

11.8 Acrescenta ainda que as faturas por si só não constituem documento idóneo para comprovar a venda dos veículos, uma vez que a mesma não é mais do que um documento unilateralmente emitido pela Requerente.

11.9 Mais, as facturas e vendas a dinheiro não se encontram autenticadas, nem se comprova que os valores dela constantes tenham dado entrada contabilisticamente.

11.10 Quanto aos juros indemnizatórios, alega que, ainda que se entenda que o imposto não é devido, não há erro imputável ao serviço porque a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, pelo que não estão preenchidos os pressupostos legais que conferem o direito aos requeridos juros indemnizatórios.

11.11 Semelhante argumento é utilizado quanto à responsabilidade pelo pagamento das custas judiciais: não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral mas sim a Requerente que só subministrou prova documental relativa à pretensa transmissão da propriedade após a liquidação do imposto.

11.12 Consequentemente, deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais, em linha com o decidido em questão similar no âmbito do Processo n.º 72/2013-T deste Centro de Arbitragem.

Tudo visto, cumpre proferir decisão final.

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente, por contratos verbais de compra e venda, vendeu as viaturas identificadas no Anexo à presente Decisão;
- 2-As viaturas foram alienadas às entidades identificadas nas faturas emitidas, conforme duplicados juntos ao processo administrativo.
- 3-A Requerente foi notificada das liquidações do IUC identificadas no Anexo à presente Decisão, no valor global de € 30.989,59.
- 4-A Requerente procedeu ao pagamento integral das referidas liquidações de imposto e juros compensatórios.
- 5- Em sede de reclamação graciosa, a Requerente invocou a transmissão da propriedade das viaturas, juntando as respetivas faturas.
- 6-Em resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que se mantinha a obrigação de pagamento do imposto.

A.2. Motivação

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

Relativamente à prova das vendas dos veículos, a requerente apresentou a respetiva fatura (documentos juntos à reclamação graciosa).

A Requerida, em sede de resposta, alegou que os facturas não se encontravam registadas contabilisticamente, sem que tenha junto o alegado relatório da inspeção tributária a comprova-lo. Por outro lado, não resulta dos autos qualquer referência direta, nomeadamente no processo administrativo, ou indireta (remissão ou citação) à realização e

conclusões de uma inspeção tributária mas apenas a apresentação de duas reclamações graciosas e respetivas respostas de indeferimento.

Não tendo sido feita esta prova, os atos de venda dos veículos automóveis estão assim suficientemente comprovados, independentemente da suficiência ou não das faturas para efetivação do registo comercial. É que uma coisa são os elementos necessários para efetivação do registo, outra é a prova do negócio sujeito a registo.

Também não pode deixar de ser assinalado que o contrato de compra e venda de veículo automóvel é contrato verbal, não sujeito, por conseguinte, a forma específica.

Por fim, acrescentamos ainda que as faturas constituem, para efeitos fiscais, os documentos legalmente exigidos para comprovar as operações de vendas e prestações de serviços, conforme resulta expressamente dos vários códigos fiscais (veja-se o disposto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IRC, al. b) do n.º 1 do artigo 29.º e artigo 36.º do Código do IVA e artigo 115.º do Código do IRS).

Estranho seria, portanto, que uma fatura constitua, na ótica do transmitente, prova suficiente para apurar um rendimento da venda de uma viatura, tributável em sede de IRS (no regime de contabilidade organizada) ou IRC mas, em sentido contrário, não constitua prova suficiente para comprovar a mesma transmissão, agora para efeitos de IUC.

Esta afirmação não obsta a que a AT demonstre que se trata de um documento falso por não existir qualquer transmissão (com todas as consequências fiscais e penais) mas, *in casu*, não há qualquer prova ou sequer indícios que ponham em causa a presunção de boa fé do contribuinte e dos documentos apresentados, conforme resulta expressamente do disposto no artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

B. DO DIREITO

Atenta as posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, a questão central é saber se, na data da ocorrência dos factos geradores do imposto (artigo 3.º n.º 1, do CIUC)

os proprietários dos veículos não forem os que constam do registo, serão apesar disso estes que serão sempre considerados os sujeitos passivos do IUC, não sendo por consequência considerada presunção ilidível a titularidade revelada pelo registo ou, dito doutro modo, se a norma de incidência subjetiva constante do artigo 3º nº 1 do CIUC, estabelece ou não uma presunção.

Esta matéria foi já abundantemente tratada na Jurisprudência Arbitral Tributária. Veja-se, a título de exemplo, as diversas decisões do CAAD publicadas em www.caad.org.pt, nomeadamente as proferidas nos processos nºs 14/2013, 26/2013, 27/2013, 73/2013, 170/2013, 294/2013 e 216/2014. No presente acórdão seguiremos o entendimento e conclusões daquelas decisões.

Pela síntese e clareza de pensamento, aderimos, sem reservas, ao enquadramento feito na decisão arbitral no âmbito do Processo n.º 216/2014-T, que citamos e para a qual remetemos:

“O sentido geral e unânime de tal Jurisprudência é o de considerar que o artigo 3º-1, do CIUC, consagra presunção ilidível da titularidade da propriedade as menções ou inscrições constantes na Conservatória do Registo Automóvel e/ou da base de dados do IMTT à data do facto tributário.

Ou seja: liquidado o IUC em função das inscrições do registo ou de harmonia com os elementos que constam nas bases de dados do IMTT, pode o sujeito passivo exonerar-se do pagamento demonstrando a não correspondência entre a realidade e aquelas inscrições e elementos de que se socorreu a Autoridade Tributária para proceder às liquidações.

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

Vejamos então, de novo e mais de perto a questão:

Dispõe o artigo 3º do CIUC (Código do Imposto único de Circulação):

Artigo 3º

Incidência Subjetiva

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

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

Estabelece, por seu lado, o 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 da interpretação e aplicação das leis”.

Resolver as dúvidas que se suscitem na aplicação de normas jurídicas pressupõe a realização de uma atividade interpretativa.

Há assim que ponderar qual a melhor interpretação¹ do art. 3.º, n.º 1 do CIUC, à luz, em primeiro lugar, do elemento literal, ou seja aquele em que se visa detetar o pensamento legislativo que se encontra objetivado na norma, para se verificar se a mesma contempla uma presunção, ou se determina, em definitivo, que o sujeito passivo do imposto é o proprietário que figura no registo.

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

A nosso ver e ao contrário do que defende doutamente a AT, a resposta tem necessariamente de ser negativa, uma vez que da análise do nosso ordenamento jurídico se retira de forma clara que as duas expressões têm sido utilizadas pelo legislador com sentido equivalente, seja ao nível de presunções ilidíveis, seja no quadro das presunções inilidíveis, pelo que nada habilita a extrair a conclusão pretendida pela Autoridade Tributária por uma mera razão semântica.

Na verdade, assim acontece em variadas normas legais que consagram presunções utilizando o verbo “considerar”, de que se indicam, meramente a título de exemplo, as seguintes:

~ no âmbito do direito civil - o n.º 3 do art. 243.º do Código Civil, quando estabelece que “considera-se sempre de má-fé o terceiro que adquiriu o direito posteriormente ao registo da ação de simulação, quando a este haja lugar”;

¹ A génese da relação jurídica de imposto pressupõe a verificação cumulativa dos três pressupostos necessários ao seu surgimento, a saber: o elemento real, o elemento pessoal e o elemento temporal. (Neste sentido, veja-se, entre muitos outros autores, Freitas Pereira, M.H., *Fiscalidade*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

~ também no âmbito do direito da propriedade industrial o mesmo se passa, quando o art. 59º, nº 1 do Código da Propriedade Industrial dispõe que “(...)as invenções cuja patente tenha sido pedida durante o ano seguinte à data em que o inventor deixar a empresa, consideram-se feitas durante a execução do contrato de trabalho (...)”;

~ e, por último, no âmbito do direito tributário, quando os nºs 3 e 4 do art. 89-A, da LGT dispõem que incumbe ao contribuinte o ónus da prova que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que, não sendo feita essa prova, presume-se (“considera-se” na letra da Lei) que os rendimentos são os que resultam da tabela que consta no nº 4 do referido artigo.

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

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

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

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

O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras. Mesmo quando aparentemente claro à primeira leitura, a sua aplicação aos casos concretos da vida faz muitas vezes surgir dificuldades de interpretação insuspeitadas e imprevisíveis. Além de que, embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido, há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraído o pensamento legislativo – fenómeno mais frequente do que parecerá à primeira vista “ (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pp.175/176).

“A finalidade da interpretação é determinar o sentido objetivo da lei, a vis potestas legis.(...) A lei não é o que o legislador quis ou quis exprimir, mas tão somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei. (...) Por outro lado, o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redatores da lei, e pode

levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores. (...) O intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris (Cfr. Francesco Ferrara, Ensaio, pp. 134/135).

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

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

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

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

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

No mesmo sentido se pronunciam P. de Lima e A. Varela, em anotação ao artigo 9º do CC (Cfr. Código Civil Anotado – vol. I, Coimbra ed., 1967, p. 16).

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

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

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

Relativamente às “condições específicas do tempo em que é aplicada” . este elemento de interpretação “tem decididamente uma conotação atualista (loc. cit., p. 190) no que coincide com a opinião expressa por P. de Lima E A. Varela, nas anotações ao artigo 9º do CC.

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

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

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

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

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

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

“(…) Em particular havemos de tomar em consideração o encandeamento das diversas leis do país, porque uma exigência fundamental de toda a sã legislação é que as leis se ajustem umas às outras e não redundem em congérie de disposições desconexas (Joseph Kohler, citado por Manuel de Andrade, in Ensaio, p. 27).

Descendo ao caso dos autos e ao enquadramento legal e jurídico que lhe subjaz:

Através da análise do elemento histórico, extrai-se a conclusão que, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei 59/72, de 30 de Dezembro, o primeiro a regular esta matéria, até ao Decreto-Lei nº 116/94, de 3 de Maio, o último a anteceder o CIUC [cfr Lei nº 22-A/2007, com as alterações da Lei 67-A/2007 e 3-B/2010], foi consagrada a presunção [grifado nosso] dos sujeitos passivos do IUC serem as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da sua liquidação.

Verifica-se, portanto, que a lei fiscal teve, desde sempre, o objetivo de tributar o verdadeiro e efetivo proprietário e utilizador do veículo, afigurando-se indiferente a utilização de uma ou outra expressão que, como vimos, têm na nossa ordem jurídica um sentido coincidente.

O mesmo se diga quando nos socorremos dos elementos de interpretação de natureza racional ou teleológica.

Com efeito, o atual e novo quadro da tributação automóvel consagra princípios que visam sujeitar os proprietários dos veículos a suportarem os prejuízos por danos viários e ambientais causados por estes, como se alcança do teor do art. 1º do CIUC.

Ora a consideração destes princípios, designadamente, o princípio da equivalência, que merecem tutela constitucional e consagração no direito comunitário, e são também reconhecidos em outros ramos do ordenamento jurídico, determina que os aludidos custos sejam suportados pelos reais proprietários, os causadores dos referidos danos, o que afasta, de todo, uma interpretação que visasse impedir os presumíveis proprietários de fazer prova de que já não o são por a propriedade estar na esfera jurídica de outrem[5].

Assim, também, da interpretação efetuada à luz dos elementos de natureza racional e teleológica, atento aquilo que a racionalidade do sistema garante e os fins visados pelo novo CIUC, resulta claro que o nº 1 do art. 3º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

Em face do exposto, importa concluir que a ratio legis do imposto aponta no sentido de serem tributados os efetivos proprietários-utilizadores dos veículos pelo que a expressão “considerando-se” está usada no normativo em apreço num sentido semelhante a

“presumindo-se”, razão pela qual dúvidas não há que está consagrada uma presunção legal.

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

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

Analizados os elementos carreados para o processo e os factos provados, extrai-se a conclusão que a impugnante não era a proprietária dos veículos a que respeitam as liquidações em apreço à data dos respetivos factos tributários, por, entretanto, já ter transferido a propriedade do veículo em causa, nos termos da lei civil.

Estas operações de transmissão de propriedade são oponíveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto, embora os factos sujeitos a registo só produzam efeitos em relação a terceiros quando registados, face ao disposto no art. 5º, nº 1 do Código do Registo Predial [aplicável por remissão do Código do Registo Automóvel], a Autoridade Tributária não é terceiro para efeitos de registo, uma vez que não se encontra na situação prevista no nº 2 do referido art. 5º do Código do Registo Predial, aplicável por força do Código do Registo Automóvel, ou seja: não adquiriu de um autor comum direitos incompatíveis entre si.

Em síntese conclusiva:

Para liquidação de IUC, a Autoridade Tributária e Aduaneira só pode prevalecer-se da realidade registal ou constante da base de dados do IMTT, se não for comprovada a desatualização da situação jurídica, designadamente quanto à propriedade do veículo.

O registo automóvel, na economia do CIUC, representa assim mera presunção ilidível dos sujeitos passivos do imposto.

Em conclusão, estão reunidos os pressupostos necessários para a procedência do pedido de anulação das liquidações, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos.

C. Juros indemnizatórios e custas arbitrais

A Impugnante procedeu ao pagamento integral das referidas liquidações de IUC, pelo que pede o reembolso desses montantes indevidos, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que, contrariamente ao alegado pela Requerida, o erro não é imputável à Requerente, a partir do momento em que, em sede de reclamação graciosa, informou que já não era proprietária da viatura. Está-se, a partir deste momento, perante um erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagou indevidamente, desde a data do indeferimento da apresentação das reclamações graciosas até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

Com os mesmos fundamentos, a responsabilidade pelas custas é da parte vencida porque, ao contrário do alegado, a AT poderia ter procedido à revogação dos atos de liquidação identificados quando tomou conhecimento da reclamação graciosa ou nos 30 dias seguintes ao do conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral (artigo 13.º n.º 1 do RJAT),

*

D. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações identificadas nas alíneas a) e b) do artigo 13.º do pedido de pronuncia arbitral, e correspondentes liquidações adicionais de juros compensatórios, no montante global de € 30.989,59;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição à Requerente dos valores pagos, com juros indemnizatórios desde a data da apresentação da reclamação graciosa até ao integral reembolso do imposto indevido;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento das custas do processo, no montante de € 1.836,00.

E. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 30.989,59, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

F. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

1 de Abril de 2015

O Árbitro

(Amândio Silva)

TABELA ANEXA

N.º IUC	Data	Matrícula	IUC + JC 2009	IUC + JC 2010	IUC + JC 2011	IUC + JC 2012	IUC + JC 2013 (quando aplicável)	Marca	Modelo
2010	19-08-2013			53,70				Iveco	Daily
2011	19-08-2013				52,86			Iveco	Daily
2012	19-08-2013					51,93		Iveco	Daily
2013	28-08-2013						51,00	Iveco	Daily
2009	19-08-2013		33,20					Citroen	C3
2010	19-08-2013			32,06				Citroen	C3
2011	19-08-2013				31,96			Citroen	C3
2012	19-08-2013					31,78		Citroen	C3
2009	19-08-2013		38,01					Citroen	C5
2010	19-08-2013			37,03				Citroen	C5
2011	19-08-2013				36,50			Citroen	C5
2012	19-08-2013					35,95		Citroen	C5
2013	28-08-2013						35,06	Citroen	C5
2009	19-08-2013		34,09					Renault	Kangoo
2010	19-08-2013			32,93				Renault	Kangoo
2011	19-08-2013				32,87			Renault	Kangoo
2012	19-08-2013					32,71		Renault	Kangoo
2013	11-09-2013						32,00	Renault	Kangoo
2009	19-08-2013		55,62					---	---
2010	19-08-2013			53,70				---	---
2011	19-08-2013				52,86			---	---
2012	19-08-2013					51,93		---	---
2013	28-08-2013						51,00	---	---
2009	19-08-2013		55,79					---	---
2010	19-08-2013			53,85				---	---
2011	19-08-2013				53,02			---	---
2012	19-08-2013					52,10		---	---
2013	27-07-2013						51,00	---	---
2009	19-08-2013		33,51					Opel	Combo
2010	19-08-2013			32,35				Opel	Combo
2011	19-08-2013				32,27			Opel	Combo
2012	19-08-2013					32,09		Opel	Combo
2013	26-09-2013						32,00	Opel	Combo
2009	19-08-2013		38,56					Ford	Focus
2009	19-08-2013		18,95					---	---
2010	19-08-2013			18,41				---	---
2011	19-08-2013				18,13			---	---
2012	19-08-2013					17,87		---	---
2013	26-09-2013						17,47	---	---
2009	19-08-2013		38,34					Iveco	Daily
2009	19-08-2013		55,14					Iveco	Daily
2010	19-08-2013			53,22				Iveco	Daily
2011	19-08-2013				52,37			Iveco	Daily
2012	19-08-2013					51,44		Iveco	Daily
2009	19-08-2013		55,14					Iveco	Daily
2010	19-08-2013			53,22				Iveco	Daily
2011	19-08-2013				52,37			Iveco	Daily
2012	19-08-2013					51,44		Iveco	Daily
2009	19-08-2013		55,14					Iveco	Daily
2010	19-08-2013			53,22				Iveco	Daily
2011	19-08-2013				52,37			Iveco	Daily
2012	19-08-2013					51,44		Iveco	Daily
2009	19-08-2013		19,06					---	---
2010	19-08-2013			18,51				---	---
2011	19-08-2013				18,24			---	---
2012	19-08-2013					17,98		---	---
2013	27-07-2013						17,47	---	---

N.º IUC	Data	Matrícula	IUC + JC 2009	IUC + JC 2010	IUC + JC 2011	IUC + JC 2012	IUC + JC 2013 (quando aplicável)	Marca	Modelo
2009	19-08-2013		38,66					Renault	Kangoo
2009	19-08-2013		56,43					Ford	Transit
2010	19-08-2013			54,51				Ford	Transit
2011	19-08-2013				53,68			Ford	Transit
2012	19-08-2013					52,76		Ford	Transit
2013	11-09-2013						51,00	Ford	Transit
2009	19-08-2013		56,43					Ford	Transit
2010	19-08-2013			54,51				Ford	Transit
2011	19-08-2013				53,68			Ford	Transit
2012	19-08-2013					52,76		Ford	Transit
2013	11-09-2013						51,00	Ford	Transit
2009	19-08-2013		19,06					Opel	Corsa
2010	19-08-2013			18,51				Opel	Corsa
2011	19-08-2013				18,24			Opel	Corsa
2012	19-08-2013					17,98		Opel	Corsa
2013	27-07-2013						17,47	Opel	Corsa
2009	19-08-2013		56,43					Ford	Transit
2010	19-08-2013			54,51				Ford	Transit
2011	19-08-2013				53,68			Ford	Transit
2012	19-08-2013					52,76		Ford	Transit
2013	11-09-2013						51,00	Ford	Transit
2009	19-08-2013		19,38					Opel	Astra
2010	19-08-2013			18,73				Opel	Astra
2009	19-08-2013		59,09					Kia	Carnival
2010	19-08-2013			57,48				Kia	Carnival
2011	19-08-2013				56,65			Kia	Carnival
2012	19-08-2013					55,78		Kia	Carnival
2013	25-10-2013						54,76	Kia	Carnival
2009	19-08-2013							Renault	Megane
2009	19-08-2013		18,95					---	---
2010	19-08-2013			18,41				---	---
2011	19-08-2013				18,13			---	---
2012	19-08-2013					17,86		---	---
2013	26-09-2013						17,47	---	---
2009	19-08-2013		33,61					Citroen	C3
2010	19-08-2013			32,45				Citroen	C3
2009	19-08-2013		56,27					Peugeot	Boxer
2010	19-08-2013			54,35				Peugeot	Boxer
2011	19-08-2013				53,51			Peugeot	Boxer
2012	19-08-2013					52,61		Peugeot	Boxer
2013	11-09-2013						51,75	Peugeot	Boxer
2009	19-08-2013		55,14					Mazda	2500
2010	19-08-2013			53,22				Mazda	2500
2011	19-08-2013				52,37			Mazda	2500
2012	19-08-2013					51,44		Mazda	2500
2009	19-08-2013		59,28					Citroen	Xsara
2010	19-08-2013			57,67				Citroen	Xsara
2011	19-08-2013				56,83			Citroen	Xsara
2012	19-08-2013					55,97		Citroen	Xsara
2013	26-09-2013						54,76	Citroen	Xsara
2009	19-08-2013		33,70					Toyota	Hilux
2010	19-08-2013			32,54				Toyota	Hilux
2011	19-08-2013				32,46			Toyota	Hilux
2012	19-08-2013					32,30		Toyota	Hilux
2013	27-07-2013						32,00	Toyota	Hilux

N.º IUC	Data	Matrícula	IUC + JC 2009	IUC + JC 2010	IUC + JC 2011	IUC + JC 2012	IUC + JC 2013 (quando aplicável)	Marca	Modelo
2009	19-08-2013		37,90					---	---
2010	19-08-2013			36,92				---	---
2011	19-08-2013				36,38			---	---
2012	19-08-2013					35,83		---	---
2013	26-09-2013						35,06	---	---
2009	19-08-2013		151,32					---	---
2010	19-08-2013			147,20				---	---
2011	19-08-2013				145,10			---	---
2012	19-08-2013					142,94		---	---
2013	27-07-2013						138,95	---	---
2009	19-08-2013		33,51					Renault	Clio
2010	19-08-2013			32,35				Renault	Clio
2011	19-08-2013				32,27			Renault	Clio
2009	19-08-2013		60,14					Ford	Transit
2010	19-08-2013			58,09				Ford	Transit
2011	19-08-2013				57,70			Ford	Transit
2012	19-08-2013					56,88		Ford	Transit
2013	11-09-2013						55,56	Ford	Transit
2009	19-08-2013		38,34					Ford	Focus
2010	19-08-2013			37,37				Ford	Focus
2011	19-08-2013				36,83			Ford	Focus
2013	11-09-2013						35,46	Ford	Focus
2009	19-08-2013		21,86					Alfa	Romeo
2010	19-08-2013			21,13				Alfa	Romeo
2011	19-08-2013				20,95			Alfa	Romeo
2012	19-08-2013					20,66		Alfa	Romeo
2013	11-09-2013						20,18	Alfa	Romeo
2009	19-08-2013		56,27					Citroen	Jumper
2010	19-08-2013			54,35				Citroen	Jumper
2011	19-08-2013				53,51			Citroen	Jumper
2012	19-08-2013					52,61		Citroen	Jumper
2013	11-09-2013						51,75	Citroen	Jumper
2009	19-08-2013		60,63					Peugeot	106
2010	19-08-2013			58,58				Peugeot	106
2011	19-08-2013				58,23			Peugeot	106
2012	19-08-2013					57,41		Peugeot	106
2009	19-08-2013		33,51					Renault	Megane
2010	19-08-2013			32,35				Renault	Megane
2011	19-08-2013				32,27			Renault	Megane
2012	19-08-2013					32,09		Renault	Megane
2013	26-09-2013						32,00	Renault	Megane
2009	19-08-2013		56,43					Opel	Movano
2010	19-08-2013			54,51				Opel	Movano
2011	19-08-2013				53,68			Opel	Movano
2012	19-08-2013					52,76		Opel	Movano
2013	11-09-2013						51,91	Opel	Movano
2009	19-08-2013		37,56					Renault	Laguna
2010	19-08-2013			36,59				Renault	Laguna
2011	19-08-2013				36,04			Renault	Laguna
2012	19-08-2013					35,48		Renault	Laguna
2009	19-08-2013		33,20					---	---
2010	19-08-2013			32,06				---	---
2011	19-08-2013				31,96			---	---
2012	19-08-2013					31,78		---	---
2009	19-08-2013		33,32					Peugeot	Partner
2010	19-08-2013			32,16				Peugeot	Partner
2011	19-08-2013				32,06			Peugeot	Partner
2012	19-08-2013					31,89		Peugeot	Partner