

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 462/2019-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva; prova da transmissão.

SUMÁRIO: I- O art.º 3º n.º 1 do CIUC consagra uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT, de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário. II – A fatura-recibo emitida nos termos legais é prova bastante para comprovar a transmissão das viaturas.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., SA, contribuinte n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... LISBOA, 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 das liquidações de 100 atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), relativos aos anos de 2017 e 2018, identificados no Anexo A junto pela Requerente, o qual se dá por integralmente reproduzido e que da presente decisão faz parte, efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor global de € 8.225,02, 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 12-07-2019.

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 03-09-2019 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 23-09-2019.
5. No dia 21-09-2020, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e procedeu-se à inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente;
6. Naquela reunião, as partes apresentaram alegações orais.
7. 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.
8. 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).
9. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
10. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são, em súmula, as seguintes:

11. Alegações da Requerente

11.1 Todos estes atos de liquidação adicional de imposto assentam nos mesmos factos e, bem assim, nos mesmos fundamentos de direito.

11.2 Todos pressupõem o mesmo entendimento jurídico-tributário: o de que, na pendência dos respetivos contratos de locação financeira, a ora Requerente, entidade locadora dos veículos em questão é responsável pelo pagamento de IUC, em vez do correspondente locatário.

11.3 Considerando esta identidade de factos tributários, de fundamentos de facto e de direito e, bem assim, do tribunal competente para a decisão, e atendendo ainda ao elevado número de viaturas e ao volume de documentação necessária para comprovar os factos infra alegados, optou a Requerente por, ao abrigo dos artigos 3.º do RJAT e 104.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, agregar as liquidações adicionais cuja legalidade se contesta num único pedido de pronúncia arbitral.

11.4 Requerendo ao Tribunal Arbitral que, ao abrigo dos citados preceitos e tendo em consideração o princípio da económica processual, emita, no âmbito do presente processo arbitral, um juízo de legalidade acerca dos 100 (cem) atos de liquidação aqui em apreço, à semelhança do que já ocorreu noutros processos arbitrais já transitados em julgado.

11.5 Uma parte substancial da atividade da Requerente reconduz-se à celebração – entre outros – de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

11.6 Estes contratos obedecem, de forma geral, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos: a Requerente, depois de contactada pelo cliente – que nesta fase já escolheu o tipo de veículo que pretende adquirir, as suas características (marca, modelo,

acessórios, etc.) e inclusive o seu preço – adquire o veículo ao fornecedor que lhe seja indicado pelo cliente, e procede, de seguida, à sua entrega ao cliente que assume a qualidade de locatário.

11.7 Durante o período que vier a ser estipulado no contrato, este locatário mantém o gozo temporário do veículo – que permanece propriedade da Requerente – mediante remuneração a entregar à Requerente sob a forma de rendas; podendo vir a adquirir o veículo, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual da viatura, acrescido de despesas e IVA.

11.8 Os veículos automóveis catalogados no Anexo A, sem exceção, foram dados em contratos de locação financeira e aluguer de longa duração pela Requerente aos clientes ali melhor identificado.

11.9 Quase todos os clientes adquiriram as viaturas nos termos do contrato, com exceção de um número reduzido de viaturas em que houve uma cedência de posição contratual (... , ... e ...) ou sinistro com perda total (... e ...).

11.10 A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC a que respeitam os atos de liquidação adicional identificados na tabela que junta como Anexo A.

11.11 Ou seja, veio a Autoridade Tributária e Aduaneira exigir o pagamento dos IUC relativo aos veículos automóveis em apreço que já não eram propriedade da Requerente no momento em que o imposto deveria ter sido pago.

11.12 Ora, nas datas a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC a Requerente já não era proprietária dos veículos.

11.13 O fundamento invocado pela Requerida de que a propriedade dos veículos ainda estava registada em nome da Requerente determina que os IUC lhe sejam assacados está

ferido de ilegalidade porque o registo (ou a sua falta) não pode ser elemento decisivo da responsabilidade tributária.

11.14 Com efeito, conforme a jurisprudência arbitral tem destacado, durante a vigência de um contrato de locação financeira, o sujeito passivo do IUC é, nos termos do artigo 3.º do Código do IUC o locatário; por maioria de razão, a partir do momento em que os anteriores locatários adquirem as viaturas, é a estes que cabe a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

11.15 Não procede a tese de presunção inilidível advogada pela AT de que a falta de registo da transmissão se torna “inoponível” perante a AT.

11.16 Pelo contrário, a falta de registo não afeta a validade do contrato de compra e venda, mas apenas a sua eficácia perante terceiros de boa-fé para efeitos de registo, qualidade que a AT não assume indubitavelmente; o princípio de equivalência consubstanciado no artigo 1.º do Código do IUC determina que o sujeito passivo do imposto deverá ser o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, um vez que será o primeiro a causar os custos ambientais; desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 59/72, de 30 de dezembro até ao Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio, o legislador consagrou a presunção ilidível de que os sujeitos passivos eram as pessoas em nome das quais os veículos automóveis estavam registados; as presunções fiscais são sempre ilidíveis (artigo 73.º da LGT).

11.17 Relativamente à prova da transmissão da propriedade através de fatura, a Requerente cita várias jurisprudências do CAAD para concluir que a emissão de fatura válida é prova suficiente para atestar a venda de todas as viaturas constantes das liquidações de imposto aos respetivos adquirentes.

11.18 Na reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, a Requerente apresentou pedido de retificação relativamente à numeração do número de liquidações constantes do

Anexo A junto ao pedido arbitral, bem como prescindir da instância relativamente às matrículas ... e ..., reduzindo o montante do pedido para € 8.138,34.

11.19 Peticiona, por fim, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

12. Resposta da Requerida

12.1 Na Resposta, por impugnação, quanto ao valor do registo automóvel na determinação do sujeito passivo de IUC, 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.

12.2 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.

12.3 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”.

12. 4 Assim, é imperativo concluir que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí enunciadas) as pessoas em nome das quais os mesmos (veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico

12.5 Em conformidade, este entendimento já foi adotado pela Jurisprudência dos nossos tribunais, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo n.º 210/13.0BEPNF. (Cfr. art.º 27.º da Resposta).

12.6 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, tal como resulta não só do n.º 1 do artigo 3.º como do disposto no artigo 6.º n.º 1 quando refere “tal como atestado pela matrícula ou registo”.

12.7 Assim, a não atualização do registo será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não do Estado Português.

12.8 Mesmo que admitindo que do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afeta a aquisição da qualidade do proprietário, nos termos estabelecidos no CIUC, o legislador quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais (os veículos) se encontram registados.

12.9 No ponto III.3 da resposta, a Requerida acrescenta ainda que, sem prejuízo do exposto, se aceite como válida a ilisão da presunção – o que apenas se admite para efeitos de raciocínio – sempre se dirá que a cópia dos contratos de locação financeira e as faturas da venda não são prova suficiente para abalar a presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC.

12.10 Com efeito, os contratos que a Requerente junta não são prova suficiente de que houve transmissão de propriedade de um veículo da Requerente para terceiro numa determinada data, uma vez que a mesma não junta a cópia de um cheque ou de um extrato financeiro de onde conste o recebimento de um determinado valor respeitante à venda de veículo.

12.11 As faturas/recibos referem “válido como recibo após boa cobrança” mas não faz prova do pagamento.

12.12 Ora, conforme jurisprudência do CAAD (processos n.ºs 63/2014-T, 130/2014-T e 383/2018), estes documentos não provam que as viaturas tenham sido efetivamente transmitidas por inexistir quaisquer documentos comprovativos de pagamento, declarações de venda ou outros documentos demonstrativos da transmissão da propriedade.

12.13 Por fim, quanto ao pagamento dos juros indemnizatórios e custas arbitrais, não tendo a Requerida cuidado da atualização do registo automóvel, pelo que serão da sua responsabilidade as custas processuais do presente processo já que a sua omissão deu azo à emissão das liquidações ao titular do direito de propriedade.

12.14 No mesmo sentido, não serão devidos juros indemnizatórios, porque, 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.

12.15 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 é um banco especializado a operar no financiamento ao setor automóvel,

reconduzindo-se parte da sua atividade à celebração de contratos de locação financeira ou aluguer de longa duração, destinados à aquisição de veículos automóveis.

2- A Requerente foi notificada da liquidação do Imposto Único de Circulação (IUC) de 98 viaturas, relativa aos anos de 2017 e 2018, (atos identificados na Tabela Anexa à presente decisão, a qual se dá por integralmente reproduzida e que dela faz parte), efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor global de € 8.138,34;

3-A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação efetuada.

4-Os veículos automóveis identificados na listagem junta como Anexo A foram dados em locação financeira ou aluguer de longa duração, conforme documentos n.ºs 1 a 100 juntos pela Requerente.

5-Findos os contratos, a Requerente emitiu as faturas-recibos de venda das viaturas com o valor residual, com exceção das viaturas com as matrículas ..., ... e ... em que houve uma cedência de posição contratual e das viaturas com as matrículas ... e ... em que existiram sinistros com perda total (prova documental presente nos Docs. n.ºs 101 a 200, bem como prova testemunhal da Sra. D.^a B...), todos.

6-A Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2019... e dos atos indeferidos apresentou o presente pedido arbitral.

Não há factos não provados com relevo para a apreciação do mérito da causa.

B. DO DIREITO

Do mérito

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.

Caso se admita a presunção, caberá aferir, de seguida, se a Requerente fez prova da transmissão da propriedade dos veículos em data anterior àquela a que a liquidação diz respeito.

1. Da interpretação do artigo 3º, n.º 1 do CIUC, no sentido de determinar se o mesmo estabelece ou não uma presunção de propriedade do veículo

Quanto à primeira questão, a 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 nº1 do artigo 11º 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. 3º, nº 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 nº 3 do art. 243º 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”;

~ 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 (...)”;

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.

~ e, por último, no âmbito do direito tributário, quando os n.ºs 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 n.º 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. 9.º, n.º 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” (art.º 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, previdente, 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 atraiçooou 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 n.º 1 do art. 3.º 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. 73.º 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. 3.º, n.º 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.

(...)

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. 5.º, n.º 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 n.º 2 do referido art. 5.º 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.”

Caberá agora aferir se a Requerente fez prova da transmissão da propriedade dos veículos.

2. Da prova da transmissão das viaturas automóveis

Concluimos no ponto anterior que o n.º 1 do art.º 3º do CIUC consagra uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT, de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário. *In casu*, a Requerente tem de provar, a fim de ilidir a presunção do artigo 3º, n.º 1 do CIUC (e até do Registo Automóvel) que não era proprietária dos veículos em causa no período a que dizem respeito as liquidações impugnadas.

Para provar que ocorreram tais transmissões de propriedade através de contratos de compra e venda, a Requerente apresenta cópia dos contratos de locação e das faturas-recibo da venda.

Nas suas alegações, citando a jurisprudência arbitral nos processos n.ºs 63/2014-T, 383/2018-T e 220/2014-T, a Requerida alega que as faturas, enquanto documentos particulares e unilaterais, não constituem prova bastante para ilidir a presunção.

Discordamos deste entendimento.

Não pode deixar de ser assinalado, desde logo, que o contrato de compra e venda de veículo automóvel é contrato verbal, não sujeito, por conseguinte, a forma específica. Deste enquadramento resulta, inevitavelmente, uma especial importância do documento fiscal não só para efeitos tributários mas também para efeitos civis ou outros.

No caso, a Requerente apresentou faturas-recibo, emitidas nos termos legais, comprovativas da operação de venda e recebimento², ainda que, sublinhamos, a transmissão da propriedade não dependa do cumprimento da obrigação de pagamento.

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).

Neste sentido, citamos também a decisão arbitral relativa ao Proc. n.º 258/2017-T:

“...há que salientar, em primeiro lugar, que os contratos de compra e venda de automóveis têm uma base consensual e sem sujeição a formalismos especiais (Cfr. artigos 219º e 408º-1, do Código Civil).

As faturas têm essencialmente as formalidades previstas no artigo 36º, do CIVA e 5º do DL nº 198/90.

A presunção de verdade que as faturas encerram pode ser ilidida pela AT à luz do disposto no artigo 75º-2, da LGT.

Por outro lado, a propriedade de veículos automóveis está sujeita a registo obrigatório (cfr. artº. 5º-1 e 2, do DL nº 54/75, de 12/2). A obrigação de proceder ao registo recai sobre o comprador - sujeito activo do facto sujeito a registo (cfr. artº.8-B – 1, do Código do Registo

² Na decisão do CAAD relativa ao Proc. n.º 785/2014-T citada pela Requerida nas suas alegações defende-se que a apresentação da fatura-recibo ou recibo tem força bastante para ilidir a presunção do artigo 3.º n.º 2 do CIUC.

Predial, aplicável ao Registo Automóvel por força do art.º 29º, do DL n.º 54/75, de 12/2, conjugado com o art.º 5º-1/a, deste último diploma).

No entanto, o Regulamento do Registo Automóvel contém um regime especial, em vigor desde 2008, para entidades que, em virtude da sua atividade comercial, procedam com regularidade à transmissão da propriedade de veículos automóveis. Segundo esse regime, que se encontra estabelecido no art.º 25º-1/d), do DL n.º 55/75, de 12/2 (versão resultante do DL n.º 20/2008, de 31/1), o registo pode ser promovido pelo vendedor, mediante um requerimento subscrito apenas por si próprio.

O IUC está legalmente configurado, como se viu, para funcionar em integração com o registo automóvel, o que se infere, desde logo, do citado art.º 3º-1, do C.I.U.C., norma onde se estabelece que são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, mais acrescentando que se consideram como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

O afastamento da presunção legal obedece à regra constante do art.º 347º, do C. Civil, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto. O que significa que não basta à parte contrária opor a mera contraprova - a qual se destina a lançar dúvida sobre os factos (cfr. art 346º, do C.Civil) que torne os factos presumidos duvidosos; pelo contrário, ela tem de mostrar que não é verdadeiro o facto presumido, de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais.

Ora, a factura constitui documento contabilístico elaborado no seio da empresa e que se destina ao exterior, mormente, à AT, que dela extrai todos os efeitos inerentes em sede de valoração para incidência de diversos impostos. Logo, a menos que se demonstre a sua falsidade, as facturas presumem-se válidas para todos os efeitos legais, não podendo deixar de o ser, apenas e só, como meio de prova da transacção, relevante para efeitos de incidência de IUC.”

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. Além da prova documental apresentada, o depoimento

da testemunha que arrolou, é no sentido de decidir que esta prova é suficiente para atestar a venda de todas as viaturas constantes das liquidações de imposto aos respetivos adquirentes.

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

C. Juros indemnizatórios

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.

Ora, apesar de não existir qualquer erro imputável aos serviços na liquidação efetuada, estipula o artigo 100.º da LGT 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.”*

Assim sendo, ao decidir a reclamação graciosa a Requerida deveria ter acolhido a pretensão da Requerente quanto à ilegalidade das liquidações, e o não acolhimento das pretensões é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Deverá, desta forma, entender-se que, a partir do momento em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa, começaram a contar juros indemnizatórios.

*

D. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IUC identificadas no anexo à presente decisão, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição à Requerente dos valores pagos indevidamente e pagamento de juros indemnizatórios, contados a partir da data em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa.

E. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 8.138,34, 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 € 918.00, 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, 15 de outubro de 2020

O Árbitro

(Amândio Silva)

ANEXO

N.ºS DE LIQUIDAÇÃO

2017... 2017... 2018... 2017... 2018... 2017... 2017... 2017... 2018... 2017... 2017... 2017...
2017... 2017... 2017... 2017... 2017... 2018... 2017... 2017... 2017... 2017... 2017... 2018...
20177... 2018... 2017... 2017...2017... 2018... 2017... 2017... 2017... 2017... 2017... 2017...
2017... 2017... 2017... 20177... 2017... 2017... 2017... 2017... 2018... 2018... 2018... 2018...
2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018...
2018... 2018... 20185... 2018... 2018... 2018... 2018... 2017... 2017... 2017... 2017... 2017...
2018... 2017... 2017... 2017... 2017... 2018... 2017... 2018... 2017... 2017... 2018... 2017...
2017... 2017... 2017... 2017... 2017... 2017... 2017... 2018... 2018... 2018... 2018... 2018...
2018... 2018...