

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 57/2014 - T

Tema: IUC – Ilegalidade dos actos de liquidação; juros compensatórios

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 57/2014 – T

Tema: IUC – Ilegalidade dos actos de liquidação; juros compensatórios

I. Relatório

1. No dia 24-01-2014, a sociedade Banco A, SA., NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios, relativos aos 153 veículos identificados pelo número de matrícula na listagem junta como anexo A à sua petição, no montante total a pagar de 14.353,35 euros e o reconhecimento do direito à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, calculados sobre o referido montante, até efectiva e integral restituição do mesmo e o ressarcimento das despesas da lide.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes, não tendo as mesmas manifestado intenção de recusar o árbitro.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1. A Requerente é uma instituição de crédito com forte presença no mercado nacional.

4.2. Uma parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

4.3. Estes contratos obedecem, como resulta da sua própria configuração legal, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos: a Requerente, depois de contactada pelo cliente — que, nessa fase, escolheu já 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 for indicado pelo cliente e procede, de seguida, à sua entrega ao referido cliente — que assume, pois, a qualidade de locatário.

4.4 Durante o período que 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, estando legalmente obrigado a, no termo do contrato, adquirir o veículo mediante o pagamento de um valor residual.

4.5. Os veículos automóveis identificados na listagem junta foram dados em ALD, pela Requerente, aos clientes ali também identificados.

4.6. Todos estes clientes adquiriram, no termo do respectivo contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do correspondente valor residual.

4.7. Com a particularidade de, no caso de 57 veículos automóveis identificados, os seus adquirentes terem sido não os anteriores locatários, mas terceiros a quem aqueles indicaram que fossem transmitidas as viaturas e facturados os correspondentes valores residuais.

4.8. Recentemente, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC.

4.9. O que veio a fazer, conforme atestam os comprovativos de pagamento juntos.

4.10. Através dos sobreditos actos de liquidação adicional, veio a Autoridade Tributária e Aduaneira [doravante, AT] exigir o pagamento dos IUC em falta à Requerente, mesmo sabendo — ou devendo saber — que os veículos automóveis em apreço já não eram da propriedade da Requerente no momento (no mês e no ano, mais concretamente) em que o imposto deveria ter sido pago.

4.11. Com efeito, no momento em que os valores de IUC ora em apreço se tornaram exigíveis — a saber: no mês da correspondente matrícula — os veículos a que os mesmos correspondem já tinham saído da esfera jurídica da Requerente.

4.12. Pelo que, nas datas {nos meses) a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC aqui em causa, a Requerente já não era proprietária dos veículos a que as mesmas se referem.

4.13. Consequentemente, entende a Requerente que não pode assumir a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado, ainda que, no ano a que se reportam os IUC em causa, a transmissão dos referidos veículos não estivesse devidamente registada junto da Conservatória do Registo Automóvel.

4.14. Segundo a Requerente, o registo automóvel — ou a sua falta — não podem ser considerados elemento determinante da responsabilização tributária da ora Requerente, motivo pelo qual considera ilegais as liquidações de imposto aqui contestadas.

4.15. Conforme a jurisprudência (mormente arbitral) tem destacado, nem mesmo durante a vigência de um contrato de locação financeira deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo do IUC.

4.16. Assim sendo, e por maioria de razão, menos ainda o será após ter ocorrido o termo do contrato de locação e o exercício, pela entidade locatária, do seu direito a adquirir o bem pelo valor residual.

4.17. É que, nesta circunstância, o locatário torna-se também proprietário do veículo em questão, passando a aplicar-se-lhe o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

4.18. A entidade locadora cessa definitivamente os seus vínculos para com o veículo; vínculos esses que, como a jurisprudência tem demonstrado, não eram em todo o caso suficientes para implicar a sua responsabilização pelo IUC devido.

4.19. A partir do momento em que a locatária adquire o veículo, é apenas a si, já enquanto proprietária do mesmo, que incumbe pagar o IUC e demais encargos associados.

4.20. Assim sendo, as liquidações realizadas na esfera da Requerente apenas se compreenderiam se, por força da falta de registo atempado da transmissão do veículo para os seus anteriores locatários, as mesmas não devessem produzir os seus efeitos — designadamente, tributários — perante a AT.

4.21. A falta de registo não afecta a validade do contrato de compra e venda mas apenas a sua eficácia, e, mesmo esta, unicamente perante terceiros de boa-fé para

efeitos do registo; qualificação que a AT indubitavelmente não assume no caso em apreço.

4.22. Não restam dúvidas, pois, que — conforme tem sido sucessivamente demonstrado em sede de jurisprudência arbitral —, uma vez transmitida a propriedade de determinado veículo, é ao seu novo proprietário (ainda que não esteja inscrito no registo automóvel enquanto tal) que incumbe liquidar o IUC.

4.23. Como também não restam dúvidas que a transmissão da propriedade, nos 153 casos aqui em apreço, sucedeu *antes* de vencidos os IUC cuja liquidação se contesta.

4.24. Isto porque é pacífico que o vencimento dos aludidos IUC ocorre no aniversário dos meses de matrícula dos correspondentes veículos, conforme resulta do n.º 3 do artigo 6.º e do n.º 2 do artigo 4.º do CIUC.

4.25. Tendo em conta que, nos casos ora em apreço, os aniversários das matrículas ocorreram em meses posteriores à alienação dos correspondentes veículos, torna-se então evidente que, no momento em que os IUC se tornaram exigíveis, a propriedade já não cabia à Requerente.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu nos seguintes termos:

5.1 Estabelece o n.º 1 do 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*".

5.2. Por seu turno, o n.º 2 do mesmo preceito determina que "*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".

5.3. O equívoco em que a Requerente incorre, resulta, não só de uma enviesada leitura da letra da lei, como da adopção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e decorre ainda de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC.

5.4. Na verdade, quer o elemento literal, por não se ter usado a expressão "presumem-se", quer o elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio na lei.

5.5. O momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo.

5.6. No mesmo sentido, milita a solução legislativa adoptada pelo legislador fiscal no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respectivo registo.

5.7. Tal posição está ainda patente na circunstância de o Registo Automóvel a que a Administração Tributária tem ou pode ter acesso, e o certificado no qual devem constar os actos sujeitos a registo, cuja exibição poderá ser exigida pela mesma Administração ao interessado, conterem todos os elementos destinados à determinação do Sujeito Passivo, sem necessidade de acesso aos contratos de natureza particular que conferem tais direitos, enunciados pelo CIUC como constitutivos da situação jurídica de sujeito passivo deste imposto. Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois, a Administração Tributária, tendo em conta a actual

configuração do sistema jurídico, não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos.

5.8. É este, aliás, o entendimento já adoptado pela jurisprudência dos nossos tribunais administrativos e fiscais, já que, no âmbito do Processo n.º 210/13.0BEPNF, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel acolheu a posição sufragada pela AT, nos termos supra explicitados, tendo decidido pela improcedência do recurso interposto pelo sujeito passivo, com o seguinte fundamento:

"O facto gerador do IUC é determinado pelo art. 6.º n.º 1, do CIUC. sendo constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. Isto é, enquanto o veículo tiver matrícula ou estiver registado em território nacional (art. 2.º do CIUC - incidência objectiva), é devido IUC pelo proprietário do veículo, considerando-se como tal a pessoa singular ou colectiva, de direito público ou privado, em nome da qual o mesmo se encontre registado, que é o sujeito passivo do imposto (art 3.º. n.º 1. do CIUC - incidência subjectiva). A propriedade e a posse efectiva do veículo é irrelevante para a verificação da incidência subjectiva e objectiva e do facto gerador do imposto. Resulta do recurso que o recorrente admite que no ano de 2008 o veículo estava registado em seu nome, apesar de não ser seu proprietário desde 15.12.2006. Mas, independentemente do registo do direito de propriedade do registo automóvel ser obrigatório (art. 5.º. nºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º (DL) 54/75, de 12 de Fevereiro) e da recorrente ter vendido o veículo em 15/12/2006, no caso do IUC não está em causa a ilação da presunção do direito de propriedade derivada do registo automóvel, nem a elisão da presunção do registo do direito de propriedade automóvel. O que está em causa é a determinação do facto gerador do imposto e a determinação da sua incidência subjectiva, que são fixados pelo direito de propriedade do veículo 'tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional', isto é, independentemente das presunções derivadas do registo automóvel e da sua ilação e/ou elisão. De acordo com os arts. 1.º a 6º do CIUC. em particular

do art. 3.º, n.º 1. do CIUC, verificam-se todos os elementos de incidência subjectiva e objectiva - facto gerador e exigibilidade do imposto - para a liquidação do IUC do referido veículo no ano de 2008 em nome da recorrente, independentemente das transmissões do direito de propriedade do veículo e não se verifica qualquer isenção. A venda do veículo em 15/2/2006 é irrelevante. Para a liquidação do IUC do ano de 2008 e determinação do responsável pelo seu pagamento, os únicos factos relevantes são a manutenção da matrícula e do registo automóvel em território nacional e o registo do direito de propriedade na Conservatória do Registo Automóvel independentemente da sua alienação efectiva. O alienante tem o dever de no momento da alienação cuidar de proceder ao registo da venda para o novo adquirente, sendo a única forma de assegurar-se que o registo é realizado para o novo adquirente. No caso em apreço, em 2008 não houve cancelamento da matrícula e até aí o veículo estava matriculado em Portugal e registada a sua propriedade em nome da recorrente. Logo, e no recorrente que se verificam o facto gerador do imposto e os elementos de incidência objectiva e subjectiva do IUC (arts 2º, 3º e 6º nº1 do CIUC). A falta de registo em nome do novo adquirente faz com que a incidência subjectiva do IUC (art. 33º nº 1 do CIUC) só mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação efectiva. Logo, a liquidação do IUC relativa a 2008 em nome da recorrente não padece de qualquer ilegalidade e a falta de pagamento do respectivo imposto no prazo legal é também da sua responsabilidade, constituindo a falta de pagamento no prazo legal (art 179º n.º 2 do CIUC) uma infracção contra-ordenacional prevista e punida pelo art 114º n.º 2. do RGIT".

5.9. Em virtude desta jurisprudência, considera a Requerida, que a junção da factura de venda do veículo a que respeitam as liquidações de IUC agora em questão não permite ilidir a presunção legal prevista no artigo 3º, nº 1 do CIUC, porquanto aquelas apenas provam que a entidade em nome da qual os veículos se encontram

registados, já não era a proprietária dos mesmos à data em que o imposto devia ser liquidado, o que não significaria que não fosse, por isso, sujeito passivo de IUC.

5.10. Nestes termos, a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado, enquanto sujeito activo deste imposto.

5.11. Mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afecta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real), nos termos estabelecidos no CIUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente, que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais [os veículos] se encontrem registados.

5.12. Por último, note-se ainda que, no caso em apreço, a Requerente não cumpriu sequer a obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC, que impõe ao Locador que forneça à Administração Tributária a identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados em regime de locação financeira, de locação operacional ou de aluguer de longa duração.

5.13. Ora, a interpretação proposta pela Requerente, uma interpretação que no fundo desvaloriza a realidade registal em detrimento de uma “realidade informal” e insusceptível de um controlo mínimo por parte da Requerida, é ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária.

5.14. E, paralelamente, a interpretação dada pela Requerente é ofensiva do princípio da eficiência do sistema tributário, na medida em que se traduz num entorpecimento

e encarecimento das competências atribuídas à Requerida, com obvio prejuízo para os interesses do Estado Português, de que quer a Requerente quer a Requerida fazem parte.

5.15. Finalmente, a argumentação veiculada pela Requerente representa uma violação do princípio da proporcionalidade, na medida em que o desconsidera totalmente no confronto com o princípio da capacidade contributiva, quando na realidade a Requerente dispõe dos mecanismos legais necessários e adequados à salvaguarda daquela sua capacidade (v.g., o registo automóvel), sem que, contudo, os tenha exercitado em devido tempo.

5.16. Para além disso, a prova apresentada pela Requerente não é, por si só, bastante para efectuar prova concludente da transmissão dos veículos aqui em causa.

5.17. Não obstante a Requerente alegar que decorre dos documentos que esta não era a proprietária dos veículos à data dos factos tributários a que se referem as liquidações controvertidas, na verdade, os documentos são cópias de facturas de venda de cada um dos veículos.

5.18. As facturas (por si só) não constituem documento idóneo para comprovar a venda dos veículos em causa, uma vez que a mesma não é mais do que um documento unilateralmente emitido pela Requerente.

5.19. Com efeito, não faltam casos de emissão de facturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca chegaram a concretizar-se.

5.20. Relativamente ao artigo 3.º do CIUC, importa recordar que a aplicação deste último deve ser conjugada com o disposto no artigo 19.º do mesmo código, no qual se estabelece que “para efeitos do artigo 3.º do presente código (...), ficam as entidades que procedam a locação financeira, locação operacional ou ao aluguer de

longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos impostos os dados relativos a identificação dos utilizadores dos veículos locados”.

5.21. Relativamente ao artigo 3.º do CIUC, importa recordar que a aplicação deste último deve ser conjugada com o disposto no artigo 19.º do mesmo código, no qual se estabelece que “para efeitos do artigo 3.º do presente código (...), ficam as entidades que procedam a locação financeira, locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos impostos os dados relativos a identificação dos utilizadores dos veículos locados”.

5.22. Ora, nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação, como aliás lhe competia, pelo que necessariamente terá de improceder a pretendida elisão do artigo 3.º

5.23. Assim, não tendo a Requerente cumprido o ónus probatório que se lhe impunha e constatando-se agora o incumprimento da obrigação declarativa exigida pelo artigo 19.º do CIUC, duas consequências (intra e extraprocessuais) necessariamente se haverão de extrair do seu comportamento omissivo.

5.24. Em primeiro lugar, a sua responsabilidade pelas custas arbitrais relativas ao presente pedido de pronúncia arbitral, dado que a falta do fornecimento dos dados deu inexoravelmente azo à emissão a parte das liquidações sub judice.

5.25. E em segundo lugar, ao apuramento da sua responsabilidade em termos contra-ordenacionais à luz do artigo 117.º, conjugado com o artigo 26.º/4, ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias, punível com coima de € 300,00 a 7.500,00 por cada um dos contratos de locação financeira juntos à PI.

5.26. À luz dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, o direito a juros indemnizatórios depende da verificação dos seguintes pressupostos: estar pago o imposto, ter a respectiva liquidação sido anulada, total ou parcialmente, em processo

gracioso ou judicial, determinação, em processo gracioso ou judicial, que a anulação se funda em erro imputável aos serviços.

5.27. De tudo quanto supra se expôs resulta claro que os actos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços.

5.28. Como supra se referiu, o IUC visa tributar o proprietário do automóvel, sendo que a propriedade é revelada através do seu registo.

5.29. No entanto, a competência para o registo automóvel não se encontra na esfera da Requerida, mas sim atribuída a várias entidades exteriores, designadamente ao Instituto dos Registos e do Notariado a quem cabe transmitir à Requerida as alterações que se venham a verificar quanto à propriedade dos veículos automóveis.

5.30. Ora, não tendo a Requerente cuidado da actualização do registo automóvel, como aliás podia e competia [artigo 5.º nº1-a) do Decreto-Lei 54/75, de 12 de Fevereiro, e artigo 118.º/4 do Código da Estrada], forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível.

5.31. Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente que, alias, só agora subministrou prova documental, nomeadamente facturas, relativa à pretensa transmissão da propriedade, o que não ocorreu em sede do prévio procedimento administrativo.

6. No dia 18-06-2014, realizou-se reunião do tribunal arbitral, nos termos do art. 18º do RJAT, onde se deu a palavra aos representantes das partes, para se pronunciar sobre a tramitação processual.

6.1. No uso da palavra, o representante da Requerente solicitou a junção aos autos dos contratos de locação financeira que havia protestado juntar e de alguns exemplos dos comprovativos de pagamento das facturas que já se encontram nos autos.

6.2. Igualmente, no uso da palavra, a representante da Requerida declarou não se opor à junção, desde que lhe seja concedido prazo de vista.

6.3. O Tribunal deferiu o pedido de junção de documentos e no cumprimento do disposto no art. 18º, nº 2 do RJAT, designou o dia 15-09-2014 para o efeito da prolação da decisão arbitral.

6.4. O Tribunal advertiu a Requerente de que até à data da prolação da decisão arbitral, deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

7. A Requerente apresentou no dia 10-07-2014 um requerimento, solicitando a fixação do prazo para alegações escritas, dado ter passado o prazo para pronúncia por parte da Requerida, relativamente aos documentos juntos pela Requerente.

8. A Requerida solicitou, no dia 11-07-2014, que as alegações fossem sucessivas e não simultâneas.

9. No dia 15-07-2014, o Tribunal proferiu despacho, deferindo o pedido de apresentação de alegações, decidindo, como solicitado pela Requerida, que estas alegações fossem sucessivas no prazo de 10 dias em relação a cada parte.

10. No dia 23-07-2014, a Requerente apresentou alegações escritas, que são em súmula as seguintes:

10.1 O facto de o artigo 3.º não utilizar o vocábulo presunção em nada impede, pois, que o mesmo seja classificado enquanto tal: conforme se explicou no acórdão proferido nos autos do proc. 26/ 2013-T: está-se perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma.

10.2. O que releva, para que se esteja perante uma presunção legal, é que "*a norma que a estabelece se amolde ao respectivo conceito legal [de presunção], vertido no art. 349º do C. Civil, sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita, revelada pela utilização da expressão 'presumem-se' ou apenas implícita*".

10.3. Contrariamente ao que pretende a AT, o legislador não determinou que proprietário é sempre, obrigatoriamente, aquele que consta do registo; serviu-se apenas do registo para que, salvo prova em contrário, assim ficasse determinada a propriedade.

10.4. No fundo, inverteu o ónus da prova: quem queira ilidir esta presunção, terá de provar que o sujeito passivo em nome de quem se encontra o registo não é o proprietário do veículo automóvel.

10.5. Assim, só pode concluir-se que a ratio deste imposto aponta no sentido de serem tributados os utilizadores dos veículos, e não simplesmente as pessoas em nome de quem os mesmos estão registados. Mais do que o registo, importa apurar quem são os "proprietários económicos" nos dizeres de Leite de Campos.

10.6. E, para que assim seja, tem de admitir-se que o anterior proprietário (que já não é nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista económico, mas que ainda não tem o registo actualizado) afaste a presunção que o artigo 3.º faz recair sobre si.

10.7. A tese que defende a AT, em nome da eficiência do sistema tributário, é que se afigura inconstitucional uma vez que elimina por completo a exigência de mínimo de

coerência lógica entre a prestação tributária (o IUC) e o pressuposto económico que desencadeia o imposto (a utilização do veículo ou, no mínimo, a propriedade).

10.8. E, por isso mesmo, não poderá ser admitida, sob pena de resultarem violados os mais basilares princípios constitucionais que enformam o sistema tributário.

10.9 A única interpretação admissível, à luz da Constituição, do artigo 3.º do CIUC, e coerente com os seus elementos literal, sistemático e teleológico, é a de que se trata de uma presunção.

10.10 E, a ser uma presunção, relativa à incidência tributária do imposto (no caso, subjectiva), ela terá de ser necessariamente ilidível, conforme expressamente dispõe o artigo 73.º da LGT, o qual determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

10.11. Para realizar esta prova, a Requerente juntou ao seu pedido de pronúncia arbitral facturas respeitantes à compra e venda de cada uma das viaturas em causa, as quais, após boa cobrança, valiam igualmente como recibos.

10.12 A AT, com uma tese que se poderá classificar de peregrina ou, pelo menos, francamente inovadora, vem invocar que a factura não é um documento idóneo para comprovar a venda do veículo, pois que é unilateral, para além de que há muitos casos em que as facturas não correspondem a verdadeiras transacções comerciais.

10.13 Em primeiro lugar, a Requerente rejeita liminar e categoricamente qualquer suspeita que a AT, de forma infundada, inconsequente e especulativa, tenha querido criar a propósito da veracidade das facturas juntas pela Requerente ao seu pedido de pronúncia arbitral.

10.14 Aliás, sempre se diga que, caso a intenção da Requerida fosse lançar suspeitas acerca da veracidade destas facturas, deveria ter recorrido ao expediente processual

adequado, mormente o incidente de impugnação da veracidade de documentos juntos ao processo.

10.15 Não o tendo feito, as suposições especulativas, infundadas e inconsequentes que apresenta na sua Resposta devem ser liminarmente desconsideradas, por não se tratarem de mais do que isso mesmo: especulações, que em nada relevam para a boa decisão da causa.

10.16 Em segundo lugar, também se diga que não assiste razão à AT quando alega que as facturas são documentos unilaterais.

10.17 É verdade que elas são emitidas pela Requerente, mas a pedido do cliente, porque o cliente — que é locatário — quis adquirir o automóvel que se encontrava sujeito a um contrato de locação.

10.18 Aliás, se a AT tivesse tido o cuidado de analisar o regime jurídico da locação financeira (Decreto-Lei n.º 149/95), teria visto que uma das obrigações que o mesmo atribui às entidades locadoras é o de, findo o contrato, vender o bem locado ao locatário.

10.19 Assim, a factura espelha aquilo que verdadeiramente aconteceu — a transmissão de um veículo a que a Requerente estava obrigada justamente por imposição do locatário.

10.20 E mesmo que esta não fosse uma imposição legal da Requerente, sempre se diga: a factura é justamente o documento que foi utilizado nos restantes processos arbitrais para comprovar a venda dos veículos, e sempre cumpriu, nessa sede, o seu exacto propósito, tendo até sido classificadas como documentos que corporizam meios de prova com força bastante e adequados para ilidir a presunção fundada no registo, tal como consagrada no n.º1 do artigo 3.º do CIUC.

10.21 Uma vez que as facturas gozam, portanto, desta presunção de veracidade, para que fossem afastadas como meio de prova suficiente e bastante teria que a AT ter suscitado sérias e razoáveis dúvidas sobre a sua veracidade, o que de todo não fez.

10.22 Em terceiro lugar, sempre se diga que, perante a ausência de observações, comentários ou notas de qualquer espécie da parte da AT perante os extractos contabilísticos juntos pela Requerente a título de comprovação do recebimento do preço contido nas facturas, apenas se pode entender que a própria Requerida aceitou e reconheceu a plena veracidade e suficiência destas últimas.

10.23 E ainda que não se considerasse a falta de pronúncia da Requerida como uma concordância, ainda que tácita, com a conformidade das facturas e extractos juntos, certo é que a veracidade e suficiência das aludidas facturas são, na opinião da Requerente — e, quanto mais não seja, em face dos extractos juntos — plenamente manifestas.

10.24 Em primeiro lugar, porque os referidos extractos contabilísticos foram retirados do programa informático utilizado pela Requerente para o efeito; isto é, um programa informático certificado pelas autoridades competentes, que cumpre todos os requisitos legais exigíveis para que as informações fornecidas pelo mesmo sejam tidas como fidedignas.

10.25 Em segundo lugar, porque os referidos extractos coincidem perfeitamente com as facturas juntas pela Requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral.

10.26 Em terceiro lugar, porque — nunca será demais referi-lo — estes documentos gozam da presunção de legitimidade do artigo 75.º da LGT (o que só por si bastaria para que fosse exigido à AT um ónus de prova minimamente fundado — que, na opinião da Requerente, de todo não foi cumprido — para ilidir tal presunção).

10.27 Por fim, recorde-se ainda que o pagamento (e, necessariamente, o seu comprovativo) não é um acto unilateral praticado pela Requerente – como foi alegado em relação às facturas juntas — mas antes, um acto do sujeito que é contraparte da Requerente no contrato em causa.

10.28 Entende a Requerente, pois, que devem ser liminarmente indeferidas as pretensões da AT quando à alegada insuficiência das facturas juntas pela Requerente, as quais comprovam adequadamente a venda dos automóveis que subjazem ao caso em apreço.

10.29 E, por fim, relativamente às alegações que a AT inclui na sua resposta a propósito da repartição das custas arbitrais e da sua condenação ao pagamento de juros indemnizatórios, a Requerente não quer apenas de deixar de chamar a atenção para o seguinte: nos termos da lei, as custas deverão ser suportadas pela parte que decair.

10.30 E o mesmo, de resto, deve entender-se quanto aos juros indemnizatórios: sabendo que sobre os veículos aqui em causa incidiam contratos de locação financeira, a AT, deveria ter agido em conformidade com a jurisprudência arbitral e o seu próprio entendimento no processo 129/2014-T, e emitido as liquidações directamente em nome dos locatários (ainda que, entretanto, convertidos na nova veste de proprietário).

10.31 O erro foi, pois, da AT, não da Requerente, razão peia qual deve a primeira ser condenada ao pagamento à segunda de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal.

11. A Requerida não apresentou contra-alegações.

II - Pressupostos processuais.

12. Estão preenchidos os pressupostos necessários para que seja emitida decisão arbitral. Efectivamente:

12.1. O Tribunal Arbitral singular encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos do art. 2º, nº1, alínea a) do RJAT.

12.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. arts. 4º e 10º, nº2, do RJAT e art. 1º da Portaria 112/2011, de 22 de Março).

12.3. Verificando-se cumpridos os requisitos exigidos pelo disposto no nº1 do art. 3º do RJAT, admite-se no presente processo a cumulação de pedidos de anulação dos actos tributários que são seu objecto.

12.4. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

III. Factos provados

13. Tendo em conta as declarações das partes, o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos, fixa-se a matéria factual relevante para a decisão nos termos seguintes:

13.1. Foram emitidas liquidações de IUC e juros compensatórios à Requerente nos termos da tabela seguinte:

- Veículo automóvel (matrícula)	- N.º de liquidação adicional	- Valor do IUC	- Valor dos Juros compensatórios	- Valor Global
--	--------------------------------------	-----------------------	---	-----------------------

a)	nal			
- ...	- ...	- 16,86	- 1,61	- 18,47
- ...	- ...	- 16,86	- 1,67	- 18,53
- ...	- ...	- 16,86	- 1,67	- 18,53
- ...	- ...	- 16,40	- 2,23	- 18,63
- ...	- ...	- 16,50	- 2,18	- 18,68
- ...	- ...	- 16,40	- 2,94	- 19,34
- ...	- ...	- 31,00	- 0,89	- 31,89
- ...	- ...	- 31,00	- 1,00	- 32,00
- ...	- ...	- 31,00	- 1,00	- 32,00
- ...	- ...	- 31,00	- 1,00	- 32,00
- ...	- ...	- 31,00	- 1,09	- 32,09
- ...	- ...	- 29,00	- 3,16	- 32,16
- ...	- ...	- 30,00	- 1,20	- 32,20
- ...	- ...	- 31,00	- 2,27	- 32,27
- ...	- ...	- 29,00	- 3,45	- 32,45
- ...	- ...	- 31,00	- 1,51	- 32,51
- ...	- ...	- 31,00	- 1,51	- 32,51
- ...	- ...	- 29,00	- 3,64	- 32,64
- ...	- ...	- 29,00	- 4,90	- 33,90
- ...	- ...	- 29,00	- 5,19	- 34,19
- ...	- ...	- 34,61	- 1,12	- 35,73
- ...	- ...	- 33,83	- 2,32	- 36,15
- ...	- ...	- 33,83	- 2,67	- 36,50
- ...	- ...	- 33,10	- 3,61	- 36,71
- ...	- ...	- 33,83	- 3,01	- 36,84

- ...	- ...	- 33,10	- 3,82	- 36,92
- ...	- ...	- 33,10	- 3,82	- 36,92
-	- 33,10	- 3,94	- 37,04
...	- ...	- 33,10	- 3,94	- 37,04
- ...	- ...	- 33,10	- 3,94	- 37,04
- ...	- ...	- 33,10	- 3,94	- 37,04
- ...	- ...	- 32,80	- 4,45	- 37,25
- ...	- ...	- 33,10	- 4,15	- 37,25
- ...	- ...	- 33,10	- 4,27	- 37,37
- ...	- ...	- 32,80	- 4,67	- 37,47
- ...	- ...	- 33,10	- 4,38	- 37,48
- ...	- ...	- 32,80	- 4,87	- 37,67
- ...	- ...	- 32,80	- 4,87	- 37,67
- ...	- ...	- 32,80	- 4,87	- 37,67
- ...	- ...	- 32,80	- 5,00	- 37,80
- ...	- ...	- 32,80	- 5,10	- 37,90
- ...	- ...	- 32,80	- 5,22	- 38,02
-	- ...	- 32,80	- 5,43	- 38,23
- ...	- ...	- 32,80	- 5,43	- 38,23
- ...	- ...	- 32,80	- 5,55	- 38,35
- ...	- ...	- 32,80	- 5,65	- 38,45
- ...	- ...	- 32,80	- 5,77	- 38,57
- ...	- ...	- 49,00	- 3,54	- 52,54
- ...	- ...	- 49,00	- 4,19	- 53,19
- ...	- ...	- 49,00	- 4,37	- 53,37
- ...	- ...	- 49,00	- 4,51	- 53,51
- ...	- ...	- 48,00	- 5,54	- 53,54
- ...	- ...	- 48,00	- 5,71	- 53,71

- ...	- ...	- 48,00	- 7,31	- 55,31
- ...	- ...	- 52,84	- 4,00	- 56,84
- ...	- ...	- 52,84	- 4,35	- 57,19
- ...	- ...	- 51,70	- 5,97	- 57,67
- ...	- ...	- 51,70	- 5,97	- 57,67
- ...	- ...	- 51,30	- 8,33	- 59,63
- ...	- ...	- 51,30	- 8,67	- 59,97
- ...	- ...	- 88,17	- 2,52	- 90,69
- ...	- ...	- 88,17	- 4,30	- 92,47
- ...	- ...	- 82,43	- 13,66	- 96,09
- ...	- ...	- 93,00	- 7,65	- 100,65
- ...	- ...	- 96,57	- 4,40	- 100,97
- ...	- ...	- 96,57	- 4,40	- 100,97
- ...	- ...	- 96,57	- 4,40	- 100,97
- ...	- ...	- 96,57	- 4,40	- 100,97
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28
- ...	- ...	- 96,57	- 4,71	- 101,28

- ...	- ...	- 118,76	- 8,98	- 127,74
- ...	- ...	- 118,54	- 10,56	- 129,10
- ...	- ...	- 116,16	- 13,05	- 129,21
- ...	- ...	- 115,94	- 13,38	- 129,32
- ...	- ...	- 128,43	- 3,67	- 132,10
- ...	- ...	- 128,43	- 4,98	- 133,41
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	-	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 124,15	- 10,63	- 134,78
- ...	- ...	- 128,92	- 5,88	- 134,80
- ...	- ...	- 128,43	- 6,71	- 135,14
- ...	- ...	- 128,92	- 6,29	- 135,21
...	- ...	- 128,92	- 6,29	- 135,21
- ...	-	- 128,92	- 6,29	- 135,21
- ...		- 130,20	- 22,89	- 153,09
- ...		- 138,50	- 15,09	- 153,59
- ...		- 138,50	- 15,98	- 154,48
- ...		- 138,50	- 16,48	- 154,98
- ...		- 148,34	- 10,19	- 158,53
- ...		- 137,45	- 23,24	- 160,69
- ...		- 145,09	- 17,27	- 162,36

- ...	- 160,78	- 5,18	- 165,96
- ...	- 155,08	- 1,27	- 168,35
- ...	- 155,08	- 13,27	- 168,35
- ...	- 155,08	- 13,27	- 168,35
- ...	- 160,78	- 8,95	- 169,73
- ...	- 166,22	- 20,86	- 187,08
-	- 174,13	- 18,97	- 193,10
- ...	- 194,93	- 5,58	- 200,51
- ...	- 188,73	- 12,97	- 201,70
- ...	- 188,73	- 13,65	- 202,38
-	- 194,93	- 8,22	- 203,15
	-	-	-

13.2. A Requerente celebrou contratos de ALD relativamente aos veículos constantes da listagem acima referida.

13.3. Antes do mês de aniversário da respectiva matrícula, 96 desses veículos foram adquiridos pelos respectivos locatários e 57 foram adquiridos por terceiros, conforme resulta das facturas juntas aos autos, para onde se remete.

13.4. A Requerente procedeu ao pagamento integral das referidas liquidações de imposto e juros compensatórios.

13.5. Não há factos não provados, com relevo para a decisão da causa.

14. Para prova dos factos referidos o Tribunal aceitou as facturas juntas aos autos, em conformidade com o art. 115º CPPT, cuja falsidade não foi demonstrada pela Requerida, tendo apenas mencionado que "não faltam casos de emissão de facturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca chegaram a concretizar-se", não referindo que fosse esse o caso neste processo. Por outro como as referidas facturas são utilizadas para contabilização de IVA e IRC, sendo nesse caso aceites pela Autoridade

Tributária, não se vê como recusar que as mesmas sejam aceites para confirmar a transmissão do veículo para efeitos de IUC.

IV. Do Direito

15. Cumpre, pois, apreciar e decidir:

16. Atentas as posições assumidas pelas partes são as seguintes questões a apreciar no âmbito do presente processo:

- a) Da eventual ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011, e 2012, constantes da listagem referida em 13.1., no montante global a pagar de 14.353,35 euros e do reconhecimento do direito à restituição do imposto;
- b) Do direito a juros indemnizatórios;
- c) Da responsabilidade pelas custas arbitrais.

17. Analisemos assim estas questões:

A) Da eventual ilegalidade dos actos de liquidação do IUC e juros compensatórios.

18. Resulta da matéria de facto provada que a Requerente não era proprietária do veículo em causa à data das liquidações impugnadas, por os ter alienado em momento anterior.

19. O artigo 6º, nº 1 do CIUC estabelece que *“o facto gerador do imposto é constituído peia propriedade do veículo”*.

20. De acordo com o artigo 3º, nº 1 do CIUC, consideram-se proprietários *“as pessoas em nome das quais os mesmos [veículos] se encontrem registados”*, havendo uma clara divergência entre as partes no sentido sobre se esta norma deve ser considerada como uma

presunção, ou como uma norma de incidência, que estabelecesse apenas a incidência subjectiva do IUC com base no registo automóvel.

21. Apesar de se conceder que a letra da lei pode efectivamente apontar no sentido indicado pela AT, a verdade é que, nos termos do art. 9º do Código, a interpretação não pode cingir-se à letra da lei, tendo o intérprete que reconstituir o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e sendo igualmente obrigado a presumir que o legislador consagrou as soluções mais razoáveis.

22. Ora, resulta expressamente do art. 1º do Código do IUC que *"o imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária"*.

23. Ora, é manifesto que este objectivo visado pelo legislador seria totalmente posto em causa se a incidência do IUC fosse efectuada apenas com base no registo automóvel, uma vez que nesse caso a tributação seria estabelecida em relação a sujeitos passivos que não provocam qualquer custo ambiental, ficando os mesmos onerados fiscalmente em virtude de pressupostos de tributação que ocorrem materialmente numa esfera alheia, o que se apresenta totalmente contrário ao princípio da equivalência referido no art. 1º do CIUC.

24. Tem por isso que se concluir que a incidência subjectiva do IUC resulta da propriedade do veículo, que determina a possibilidade de o mesmo ser utilizado na via pública, razão pela qual a incidência deixa de se verificar no proprietário e passa para o adquirente sob reserva de propriedade e o locatário financeiro ou os titulares do direito de opção de compra no contrato de locação (art. 3º, nº2, do CIUC) uma vez que são estes que utilizam o veículo e causam os custos ambientais que o legislador pretendeu onerar.

25. Neste enquadramento, é manifesto que não é suficiente a simples existência de registo de propriedade para estabelecer a incidência subjectiva do IUC, constituindo a referência

ao registo uma mera presunção em ordem a facilitar o conhecimento do universo dos sujeitos passivos pela AT.

26. Ora, determina o artigo 73º da Lei Geral Tributária que *“as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”*, devendo por isso a AT ter admitido a elisão da presunção.

27. Conforme é referido noutra decisão deste Centro de Arbitragem, no processo nº 14/2013-T: *“Abordando de novo a questão de saber se o nº 1 do artigo 3º do CIUC consagra ou não uma presunção, face a todo o exposto, não podemos deixar de nos pronunciar pela afirmativa pelos fundamentos que antecedem (...). Assim, se o comprador, novo proprietário do veículo, não providenciar o registo do seu direito de propriedade, presume-se que este direito continua a ser do vendedor podendo, todavia, esta presunção ser ilidida mediante prova em contrário, ou seja, prova por qualquer meio da respectiva venda (Cfr. arts. 1º do DL nº 54/75, 7º do CRP e 350º, nº 2, do CC). Nestes termos, somos de parecer que a AT não pode prevalecer-se da ausência de actualização do registo do direito de propriedade, para exigir o pagamento do imposto ao anterior proprietário em nome do qual o veículo se encontra registado se, por qualquer meio, lhe for apresentada prova bastante da respectiva venda”*.

28. O mesmo foi igualmente decidido por este Centro de Arbitragem no processo 26/2013-T: *“No sentido do conceito legal de presunção e no respeito dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva que o legislador atribui plena eficácia à presunção derivada do registo automóvel acolhendo-a, como tal, na definição da incidência subjectiva deste tributo estabelecida no n.º 1 do art. 3.º do CIUC. Assim, não poderá deixar de se entender que a expressão «considerando-se como tais», constante da referida norma, configura uma presunção legal, e que esta é ilidível, nos termos gerais, e, em especial, por força do disposto no art. 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”*

29. Saliuou aiaua este Centro de Arbitragem, no processo n.º 27/2013-T, que *“a AT quauo euuue que os sujeitos passivos do IUC sãu, em definitivo, as pessoas em nome de quem os veícuos automóveis se eucontram registados, sem considerar os elementos probatórios que, quer no quadro da auuiçãu prévia, quer em momento posterior, lhe foram apresentados, destinados a identificar os efectivos e verdadeiros proprietários dos veícuos, está a proceder à liquidaçãu ilegal do IUC assente na errada interpretação e aplicaçãu das normas de incidêucia subjectiva do Imposto Único de Circulaçãu, constantes do art.º 3.º do CIUC, seja ao nível da previsãu, seja da estatuiçãu, o que configura a práuica de um acto tributário falho de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito o que determina a auulaçãu dos correspondentes actos tributários”*.

30. Podemos euuender, portanto, que os actos de liquidaçãu de IUC e respectivos juros compensatórios sãu ilegais e que o valor do pagamento efectuado terá de ser restituído à Requerente.

B) Do direito a juros indemnizatórios.

31. A Requerente solicitou aiaua o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

32. Decorre do número 1 desse artigo que *“quauo se determine, em reclamaçãu graciosa ou impugnaçãu judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívuia tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

33. Podemos euuender aiaua que, como decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral.

34. A Requerida AT euuende, invocando a jurisprudêucia deste Centro de Arbitragem nos processos n.º 26/2013T e 170/2013T, que não existe erro imputável aos serviços que

determine tal direito a favor do contribuinte, uma vez que a AT tem que se basear na base de dados do registo automóvel.

35. Temos considerado, em conformidade com o decidido por este Centro de Arbitragem no processo 27/2013T, que, tendo a Requerente comunicado previamente que já não era proprietária do veículo em causa, verifica-se manifestamente um erro imputável aos serviços quando a AT pretendeu estabelecer a tributação baseada apenas no registo.

36. No caso presente, porém, não tendo havido qualquer comunicação prévia da Requerente à Requerida, antes da instauração do presente processo, é manifesto que não se pode considerar existir qualquer erro imputável aos serviços quando a Requerida recorreu à presunção do registo automóvel, uma vez que não lhe foram fornecidos quaisquer elementos que permitissem a sua elisão.

37. Em consequência, neste caso, o pedido de juros indemnizatórios terá que improceder.

C) Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

38. Sustenta a Requerida que, em consequência da omissão do Requerente em comunicarlhe previamente a transmissão dos veículos, não terá dado causa a esta acção.

39. Em face do art. 527º, nº2, do Novo Código de Processo Civil, aplicável por força do art. 29º, nº1, e) do RJAT, entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

40. Tendo a Requerida contestado a pretensão da Requerente, é manifesto que ficou vencida neste processo, correndo por isso as custas de sua conta.

V – Decisão

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

— Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios, referentes aos anos de 2009, 2010, 2011, e 2012, no montante global a pagar de 14.353,35 euros, anulando-se consequentemente os correspondentes actos tributários, e condenando-se a AT a reembolsar esses pagamentos.

— Julgar improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Fixa-se ao processo o valor de 14.353,35 euros (valor indicado e não contestado), e o valor das custas do processo de arbitragem em 918 euros nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo da entidade requerida.

Lisboa, 11 de Setembro de 2014.

O Árbitro

(Prof. Doutor Luís Menezes Leitão)