

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 46/2014 T

Tema: IUC – incidência subjetiva

REQUERENTE: A..., SA

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Decisão Arbitral¹

I RELATÓRIO

A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. **A... SA**, Pessoa Colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., em Lisboa, doravante designado por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo do disposto no artigo 10º, e na alínea a), do n.º 1, do artigo 2º, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de Março, para apreciar a demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, tendo em vista a anulação, com fundamento em ilegalidade, de 249 actos de liquidação oficiosa de Imposto Único de Circulação (IUC), referentes aos anos de 2009 a 2012, no valor global de **€17.316,23**, e aos veículos automóveis identificados pelo respectivo número de matrícula nas respectivas liquidações e conforme tabela junta como Anexo A, constante do pedido de pronúncia arbitral, que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

¹ A presente decisão é redigida de acordo com a ortografia antiga.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 22 de Janeiro de 2014, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23 de Janeiro de 2014. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no nº 1, do artigo 6º do RJAT, foi designada, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular. A nomeação foi aceite e as partes, notificadas da aceitação, em 10 de Março de 2014, não recusaram a designação, nos termos previstos nas alíneas a) e b), do nº1, do artigo 11º, do RJAT, conjugado com o disposto nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228º, da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 25 de Março de 2014.

No dia 26 de Março de 2014, foi a Requerida “AT” notificada para apresentar resposta no prazo legal, nos termos do disposto nos nºs 1 e 2, artigo 17º, do RJAT. A 5 de Maio de 2014 a AT juntou aos autos a sua Resposta e os documentos anexos designados por PA (processo administrativo).

No dia 29 de Maio de 2014, pelas 14 horas, realizou-se a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, da qual foi lavrada acta que se encontra junta aos autos e aqui se dá por integralmente reproduzida. Na reunião efectuada a Requerente apresentou e requereu a junção aos autos dos seguintes documentos: cópia do acto de revogação e respectivo requerimento apresentados no processo arbitral nº 129/2014-T e cópias dos extractos contabilísticos comprovativos dos pagamentos de algumas facturas juntas aos autos, de forma aleatória, estando ainda disponível para juntar aos autos todos os demais comprovativos de pagamento que exibiu ao Tribunal, num total de 600 páginas, cuja junção não requer de imediato para não onerar o processo com excesso de documentação eventualmente desnecessária mas que o Requerente se disponibiliza para juntar aos autos se e quando o Tribunal entender necessário à decisão. O Requerente entregou cópia dos documentos cuja junção requereu, a qual foi deferida. Foi fixado um prazo de vista de 20 dias para a AT se pronunciar. As partes manifestaram preferência por apresentarem as suas alegações por escrito, pelo que, foi determinado um prazo de vinte dias, a contar do fim do

prazo para vista concedido, a correr em simultâneo, para as partes apresentarem as suas alegações. No encerramento da reunião foi, ainda, fixada data para prolação da decisão arbitral até ao dia 5 de Setembro de 2014.

Decorrido o prazo de vista fixado para análise e pronúncia sobre os documentos juntos aos autos pela Requerente, a Requerida AT não se pronunciou sobre os documentos juntos aos autos pela Requerente. Não revogou o acto, à semelhança do que sucedeu no âmbito do processo arbitral nº 129/2014-T. A Requerente remeteu as suas alegações escritas, no prazo fixado.

B) DOS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

3. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2º, nº1, alínea a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (Cfr. Artigos 4º e 10º, nº 2, do DL nº 10/2011 e artigo 1º, da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março).

Quanto à cumulação de pedidos, pretendendo-se a apreciação conjunta da legalidade das 249 liquidações de IUC, relativas aos anos de 2009 a 2012, apesar de constituírem actos autónomos, verificando-se os pressupostos exigidos pelo disposto no nº 1, do artigo 3º, do RJAT e artigo 104º do CPPT, é de admitir a cumulação. Assim, aceita-se no mesmo pedido arbitral a cumulação de pedidos de declaração de ilegalidade de todos os actos tributários de liquidação de IUC e respectivos juros compensatórios que lhes estão associados, dada a identidade do imposto e a apreciação dos actos tributários em causa depender da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação das mesmas regras de direito.

O processo não enferma de nulidades que o invalidem e não foram suscitadas excepções que obstem ao julgamento do mérito da causa, pelo que o Tribunal está em condições de proferir a decisão arbitral.

C) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE

4. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade e conseqüente anulação, dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação e respectivos Juros Compensatórios, referentes aos anos de 2009 a 2012, no montante global de **€17.316,23**, com referência a duzentos e quarenta e nove veículos, identificados pelo respectivo número de matrícula na lista constante do pedido de pronúncia arbitral (Anexo A), que aqui se dá por reproduzida, bem assim como nas notas de demonstração de liquidação de imposto e dos respectivos juros compensatórios, todas juntas aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzidas.

Fundamenta o seu pedido na ilegalidade das liquidações de imposto e respectivos juros, **alegando em síntese o seguinte:**

- a) A Requerente é uma instituição de crédito com forte presença no mercado nacional, consistindo o financiamento ao sector automóvel numa das áreas de actividade com especial relevância;
- b) Uma parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração, entre outros, de contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração (ALD), destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis;
- c) 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;
- d) 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;

- e) Estando legalmente obrigado a, no termo do contrato, adquirir o veículo mediante o pagamento de um valor residual;
- f) Os veículos automóveis identificados na listagem junta à PI como ANEXO A (cujas matrículas constam da coluna B) foram dados em ALD pela Requerente aos clientes ali também identificados (coluna I);
- g) 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 (conforme resulta das facturas de venda juntas como documentos n.ºs 2 a 498 identificados na tabela junta como ANEXO A à PI;
- h) No caso dos veículos automóveis identificados nas linhas 34 (matrícula ...-.-..), 40 (matrícula ...-.-..), 51 (matrícula ...-.-..), 147 (matrícula ...-.-..), 189 (...-.-..), 205 (matrícula ...-.-..), 206 (matrícula ...-.-..), 233 (...-.-..) e 244 (...-.-..), 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;
- i) O que em nada altera a posição de facto da Requerente, dado que, na vigência dos contratos, era mera locadora; uma vez atingido o seu termo, deixou de ser proprietária destes veículos;
- j) Recentemente a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento das liquidações de IUC constantes do presente pedido arbitral (Anexo A), tendo efectuado o pagamento conforme comprovativos juntos aos autos;
- k) A exigência do pagamento do IUC em causa, referente aos anos de 2009 a 2012, sucedeu mesmo sabendo a AT – ou devendo saber – que os veículos automóveis em apreço já não eram propriedade da Requerente no momento (no ano) em que o imposto deveria ter sido pago;
- l) Isto porque, nas datas a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC em causa, a Requerente já não era proprietária dos veículos a que as mesmas se referem;

- m) Exemplifica com a liquidação n.º ..., cenário fático que, alega, se repete em relação a todos os outros 248 actos tributários identificados na tabela anexa à PI.

5.A fundamentação de direito do pedido de pronúncia arbitral, assenta, sumariamente, no seguinte:

- a. A Requerente não pode ser considerada sujeito passivo de IUC, 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;
- b. Apesar dos actos tributários não mencionarem expressamente os motivos que conduziram à emissão das liquidações o que consubstancia vício de falta de fundamentação, a Requerente subentende que a razão subjacente às liquidações seja o facto da transmissão da propriedade pelos locatários, nos termos previstos nos respectivos contratos, não ter sido registada na Conservatória de registo Automóvel;
- c. O registo, ou a sua falta não podem ser considerados elemento determinante da responsabilização tributária da Requerente;
- d. Cabe decidir, essencialmente, uma única questão: a de saber se a circunstância de a transmissão dos veículos identificados na tabela junta como ANEXO A aos seus anteriores locatários (ou, nos casos pontuais acima identificados, a terceiros por aqueles indicados), findo o contrato de ALD, não ter sido registada junto da Conservatória do Registo Automóvel, torna essa transmissão inoponível à AT, para os efeitos de proceder à cobrança do imposto junto do seu anterior proprietário;
- e. A responsabilidade por proceder ao pagamento do IUC cuja liquidação se contesta não cabe, nem coube jamais à Requerente, sendo, por isso, intrinsecamente ilegal – por falta de legitimidade substantiva da Requerente – a liquidação realizada pela AT.
- f. 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; 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;
- g. O locatário torna-se também proprietário do veículo em questão, passado a aplicar-se-lhe o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC;
 - h. Invoca, ainda, em síntese, o disposto nos artigos 408º, nº1 e 874º do Código Civil, o regime resultante do Decreto-Lei nº 54/75 de 12 de Fevereiro, bem assim como a jurisprudência resultante de diversas decisões arbitrais já proferidas sobre casos idênticos e, por fim, junta Parecer do Prof. Doutor Agostinho Cardoso Guedes.

Termina peticionando a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação, quer dos actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes aos 249 veículos identificados pelo respectivo número de matrícula na listagem junta como ANEXO A, quer dos actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados, bem assim como o reembolso do montante de € 17.316,23, respeitante ao imposto e aos juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente e o pagamento de juros indemnizatórios, pela privação do referido montante de € 17.316,23, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

D) – A RESPOSTA DA REQUERIDA

6.A Requerida alega na sua resposta, em síntese, que não assiste razão à Requerente cujo entendimento incorre numa enviesada leitura da letra da lei, numa interpretação que não atende ao elemento sistemático, que viola a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal que ignora a *ratio legis* do regime consagrado no CIUC”. Assenta a sua alegação no disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 3.º do CIUC, que determinam, respetivamente, 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” e

que são sujeitos passivos do IUC “os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados”.

Alega a Requerida que o legislador não usou a expressão “presumem-se”, como poderia ter feito, aliás à semelhança do que sucede em outros normativos legais, exemplificando algumas situações previstas na lei; entende a Requerente que nos casos em que o legislador fiscal utiliza a expressão “considera-se”, não está a estabelecer uma presunção; enuncia, a título meramente exemplificativo, diversas normas constantes de diferentes códigos fiscais que utilizam a expressão “considera-se”. Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, assenta numa interpretação contra a lei, porquanto “a opção clara do legislador foi a de considerar que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários aqueles que como tal constem do registo automóvel;” invoca, em defesa deste entendimento, a decisão proferida no âmbito do Processo nº 210/13.0BEPNF, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

Conclui que é esta a interpretação que atende ao elemento sistemático e preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal, além do que, outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de interpretação da lei, a *ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC.

Acresce que a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42º, do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IEC e não na do Estado, enquanto sujeito activo deste imposto; outro entendimento lançaria a AT na mais absoluta incerteza. Reforça este entendimento invocando os debates parlamentares em torno da aprovação do DL nº 20/2008, de 31 de Janeiro, dos quais transcreve excertos, para concluir que o legislador quis intencionalmente consagrar uma solução da qual resulte que o IUC é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietários dos veículos. Invoca, também, a Recomendação nº 6-B/2012, do Sr. Provedor de Justiça, que juntou como documento nº 2 em anexo à resposta, dirigida ao Sr. Secretário de Estado das Obras Públicas, dos Transportes e das Comunicações.

A acrescentar a tudo isto, alega a Requerida que **a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição**, porquanto o *princípio da capacidade contributiva não é o único nem o principal princípio que enforma o sistema fiscal; do lado*

deste, encontramos outros com a mesma dignidade constitucional, como sejam, o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade. Na óptica da Requerida, “a interpretação proposta pela Requerente, a qual desvaloriza a realidade registral 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.

Por último, atendendo às regras do ónus da prova, alega ainda **a falta de prova da transmissão da propriedade do veículo**, dado que as facturas não são, na óptica da AT, por si só, documentos aptos a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda.

7. Conclui que os actos de liquidação de IUC não padecem de ilegalidade nem estão reunidos os pressupostos legais para a condenação em juros indemnizatórios. E, também no que toca à responsabilidade pelas custas arbitrais a Requerida entende que não estando no seu controlo a transmissão da propriedade de veículos automóveis, o IUC é liquidado de acordo com a informação registral oportunamente transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado; ou seja o IUC não é liquidado de acordo com a informação gerada pela própria Requerida. Assim, não foi a Requerida que deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente que, aliás, só agora subministrou prova documental relativa à transmissão da propriedade, o que não ocorreu em sede de prévio procedimento administrativo, pelo que deverá ser a Requerente condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido, nos termos do artigo 527º/1 do Novo Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29º/1 – e) do RJAT, em linha, aliás, com questão similar decidida no âmbito do processo nº 72/2013-T, que correu termos neste centro de arbitragem.

Conclui, pela improcedência do pedido arbitral, pugnando pela legalidade dos actos tributários impugnados e pela absolvição da Requerida no pedido.

II. QUESTÕES A DECIDIR

8. Atendendo às posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, ao Tribunal cumpre decidir as seguintes questões:

- 1ª) Do vício de falta de fundamentação;
- 2ª) Da incidência subjectiva do IUC, dos efeitos do registo automóvel e da eventual existência ou não de uma presunção ilidível nesta matéria;
- 3ª) Da prova de transmissão da propriedade dos veículos e do afastamento da presunção;
- 4ª) Do direito ao pagamento de juros indemnizatórios.
- 5ª) Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS

9. Como **matéria de facto relevante para a decisão a proferir**, o Tribunal dá por assente os seguintes factos:

- 1º) A Requerente é uma instituição de crédito cuja actividade substancial consiste no financiamento ao sector, através da celebração, entre outros, de contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração (ALD), destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis;
- 2º) A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento de duzentas e quarenta e nove liquidações de imposto único de circulação, relativamente aos anos de 2009 a 2012, bem assim como os respectivos juros compensatórios, referentes aos veículos com as matrículas devidamente identificadas nas liquidações de IUC juntas aos autos como documentos nºs 1 a 498 em anexo ao pedido arbitral, todos devidamente discriminados na tabela junta à PI como anexo A, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

3º) Todos os veículos automóveis referenciados nas liquidações de IUC foram adquiridos pelos respectivos locatários (clientes da Requerente) do termo do contrato, conforme resulta do teor das facturas mencionadas na listagem supra mencionada [2º)], com excepção dos veículos automóveis identificados com as matrículas ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-...;

4º) Estas últimas viaturas, foram adquiridas, não pelos anteriores locatários, mas por terceiros a quem aqueles indicaram que fossem transmitidas as viaturas e facturados os correspondentes valores residuais;

5º) As liquidações de imposto foram emitidas e notificadas, com data limite de pagamento até 29.10.2013, as quais totalizam o valor global de **€17.316,23**;

6º) A Requerente efectuou o pagamento de todas as liquidações de imposto impugnadas nos autos, o que se comprova pelos documentos juntos aos autos pela Requerente e que integram o documento nº1 anexo à PI;

7º) À data dos factos tributários, as viaturas automóveis referenciadas nas liquidações de IUC aqui impugnadas encontravam-se inscritas no registo automóvel na titularidade da ora Requerente, na qualidade de proprietária;

8º) À data dos factos tributários as viaturas identificadas nas liquidações impugnadas encontravam-se na posse e utilização dos respectivos locatários e/ou tinham sido alienadas, em datas diferenciadas, conforme consta da tabela junta à PI como Anexo A;

9º) Os adquirentes das viaturas em causa nos autos não procederam ao oportuno registo, pelo que nas bases de dados da Conservatória do Registo Automóvel, a Requerente constava ainda como proprietária dos mesmos;

10º) Para prova dos factos supra descritos a Requerente juntou aos autos cópias facturas respeitantes ao pagamento do valor residual previsto nos contratos de locação financeira como condição de aquisição da propriedade das viaturas identificadas em cada uma das liquidações de imposto impugnadas nos auto, constantes dos documentos juntos à PI, partes 1 a 5, num total de 747 documentos.

11º) À data dos actos tributários de liquidação a AT dispunha de elementos de informação suficientes sobre a situação contratual das viaturas em causa nos presentes autos, nomeadamente, os constantes da contabilidade da Requerente que a AT não podia desconhecer e os que lhe foram comunicados já no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral.

B) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

10. A decisão sobre a matéria de facto nos termos supra descritos tem por base a prova documental que as Partes juntaram ao presente processo, mormente a Requerente, em anexo ao pedido formulado e a AT na resposta e PA. O Tribunal considerou em especial, que a realidade factual subjacente às situações negociais respeitantes aos diversos veículos, comprovados pelos documentos juntos em anexo ao pedido arbitral bem assim como pelos documentos posteriormente juntos aos autos na reunião de 29 de Maio de 2014 (extractos contabilísticos comprovativos dos pagamentos das facturas juntas em anexo à PI), respeitantes às viaturas objecto das liquidações impugnadas. Tais documentos de prova não foram questionados pela Requerida, mas tão só a sua relevância jurídica para efeitos de prova da transmissão da propriedade, sendo que esta é uma questão de direito a decidir pelo Tribunal.

C) FACTOS NÃO PROVADOS

11. Não existem outros factos dados como não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

IV – FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

12. Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões de direito supra indicadas, correspondendo, em síntese, às questões de ilegalidade suscitadas pela Requerente no presente pedido arbitral. Vejamos pois a primeira questão a decidir.

1ª- DO ALEGADO VÍCIO DE FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

13.A Requerente alega violação do dever de fundamentação, dado que “*os actos tributários não mencionarem expressamente os motivos que conduziram à emissão das liquidações o que consubstancia vício de falta de fundamentação*”.

Logo a seguir, porém, a Requerente afirma que “*subentende que a razão subjacente às liquidações seja o facto da transmissão da propriedade pelos locatários, nos termos previstos nos respectivos contratos, não ter sido registada na Conservatória de registo Automóvel*”. A isto se resume a alegação do vício de falta de fundamentação por parte da Requerente.

Não resta dúvida que a fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268º da CRP) e legal (art.º 77º da LGT). Pode dizer-se, sucintamente, que é entendimento pacífico entre nós, quer na doutrina, quer na jurisprudência, que a fundamentação legalmente exigível deve reunir um conjunto mínimo de características.

A fundamentação é da estrita iniciativa e obrigação da administração (poder/dever), entendendo-se como oficiosa, não sendo admissíveis fundamentações a pedido e deve acompanhar a prática do acto, não fazendo sentido fundamentações *a posteriori*. A fundamentação deve, ainda, ser clara, ou seja, compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos e deve conter todos os elementos essenciais que foram determinantes na decisão tomada, indicando as normas legais e a motivação do acto.

Apesar do supra exposto, é sabido que a fundamentação pode ser também expressa ou tácita, por remissão para anteriores pareceres, informações ou propostas, como aliás resulta expressamente do disposto no nº1, do artigo 77º da LGT.

Dito isto, há que salientar, que sendo o acto tributário um acto de assinalável onerosidade na esfera jurídica do seu destinatário, o mesmo deve ser cuidadosamente fundamentado de modo a convencer o contribuinte da legalidade subjacente e dos critérios que presidiram à sua quantificação.

Porém, é também hoje pacífico, para a doutrina e para a jurisprudência que a fundamentação deve ser expressa através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e

de direito, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, por contradição ou insuficiência não esclareçam concretamente a motivação do acto.²

14. No caso dos presentes autos, em cada um dos actos tributários impugnados encontra-se devidamente identificado, com indicação do tributo em causa (IUC), dos períodos a que respeita o imposto, bem assim como do montante apurado na respectiva liquidação e data limite para pagamento.

Precisamente, por isso, a Requerente entendeu perfeitamente (ou subentendeu), enquanto destinatária dos actos tributários, toda a situação de facto e de direito subjacente, compreendeu o seu conteúdo. Ao que acresce que a fundamentação se há-de aferir de acordo com “*as circunstâncias concretas, entre as quais avultam as do tipo de acto, as da participação do contribuinte no procedimento e a sua extensão (...)*”³. Ora, nos presentes autos a Requerente enquanto proprietária que foi das viaturas em causa, parte contratual nos contratos de locação financeira referenciados nos autos e devidamente documentados, estava em condições de identificar as circunstâncias concretas subjacentes ao procedimento que terá conduzido às liquidações impugnadas, em termos suficientes para as compreender esclarecidamente.

A este respeito, não pode deixar de se referir que, a qualidade da Requerente, enquanto instituição financeira de referência no mercado, naturalmente reforça a sua aptidão para compreender a sucessão de factos que revelam a fundamentação do ato que lhe foi notificado, como de facto compreendeu, o que sobejamente revelou no pedido arbitral que apresentou.⁴

² A este propósito, afigura-se oportuno mencionar a decisão vertida no **Acórdão Arbitral proferido no processo nº 76/2013- T** de 25 de Novembro, na qual se afirma que “*a fundamentação é, nos termos legalmente exigidos, necessária e obrigatória, mas tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstracta e/ou absoluta, ou seja, “a fundamentação exigível a um acto tributário concreto, deve ser a necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio.”*”

³ Neste sentido, vd. Ac. STA de 19.09.2012, in proc. 0659/12, in www.dgsi.pt.

⁴ Neste sentido, vd. ainda, Acórdão arbitral 76/2013-T. Corroboram jurisprudência firme sobre esta matéria, entre outros, os seguintes Acórdãos do STA: Ac. STA de 20/02/2008, in proc. 0765/07; Ac. STA de 11/02/2009, in proc. 0767/07, disponíveis in www.dgsi.pt.

15. A Requerente revela, pois, uma total compreensão dos fundamentos subjacentes aos actos tributários, com os quais, está em desacordo, mas plenamente ciente do seu alcance. Da confrontação de todos os elementos constantes do próprio pedido arbitral, assente no conteúdo dos actos tributários notificados à Requerente, enquanto destinatária, é possível concluir que esta compreendeu devidamente os fundamentos dos mesmos, como resulta evidenciado na argumentação aduzida.

Entendendo-se, pois, que resulta suficientemente perceptível para um destinatário médio, colocado na posição do destinatário concreto, qual a fundamentação dos atos tributários impugnados nos presentes autos, deverá a alegação do vício de falta de fundamentação improceder.

16. Posto isto, deparamo-nos com a segunda questão a decidir nos presentes autos e que é a de saber se a Requerente deve ser ou não considerada como sujeito passivo de IUC à luz do quadro jurídico aplicável. Importa, pois, decidir se a Requerente deve ser qualificada como sujeito passivo do Imposto Único de Circulação, liquidado em relação aos anos de 2009 a 2012, quanto aos veículos identificados no pedido de pronúncia arbitral.

Como a própria Requerente refere no pedido arbitral a questão de fundo a decidir é *“a de saber se a circunstância de a transmissão dos veículos identificados na tabela junta como ANEXO A, aos seus anteriores locatários (ou, nos casos pontuais acima identificados, a terceiros por aqueles indicados), findo o contrato de ALD, não ter sido registada junto da Conservatória do Registo Automóvel, torna essa transmissão inoponível à AT, para os efeitos de proceder à cobrança do imposto junto do seu anterior proprietário.”*

A decisão desta questão implica apreciar os termos da configuração da incidência subjetiva do IUC à luz do disposto no art. 3.º, do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), nomeadamente, a questão de saber se a **incidência subjetiva** assenta estritamente na inscrição da titularidade do veículo no Registo Automóvel, **ou se, o registo opera apenas como uma presunção de incidência tributária, ilidível**, em conformidade com o

disposto no art. 73.º, da Lei Geral Tributária. Sobre esta matéria é já abundante e bastante definida a jurisprudência arbitral vertida em diversas decisões mencionadas pelas partes e em algumas outras proferidas posteriormente à apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, que serão referidas oportunamente.

2ª - DA INCIDÊNCIA SUBJECTIVA DO IUC, DOS EFEITOS DO REGISTO AUTOMÓVEL E DA EVENTUAL EXISTÊNCIA OU NÃO DE UMA PRESUNÇÃO ILIDÍVEL

17.O quadro jurídico fundamental aplicável nesta matéria é o previsto nos artigos 1º a 6º, do CIUC, aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho.

O artigo 1º do CIUC define a incidência objectiva do imposto, distinguindo os veículos por categorias especificadas, norma que se afigura clara e sem dificuldades de aplicação. Porém, o mesmo já não sucede com a norma de incidência subjectiva contida no nº1, do artigo 3º do CIUC, a qual está na origem do presente litígio e constitui, assim, questão a decidir no caso em apreciação.

A análise de ambos os preceitos (artigos 1º e 3º) permitem concluir que no funcionamento do IUC o registo automóvel tem um papel fundamental. O que importa, pois, é determinar qual o sentido e alcance da norma de incidência subjectiva constante do artigo 3º, nº 1, do CIUC e da eventual existência ou não de uma presunção ilidível, conexas com a questão dos efeitos jurídicos do registo automóvel, suscitada pela Requerente.

Sobre esta questão, as posições das partes resumem-se do seguinte modo:

- para a Requerente esta *não pode ser considerada sujeito passivo de IUC, 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 já que o registo, ou a sua falta não podem ser considerados elemento determinante da responsabilização tributária da Requerente;*

- para a Requerida o artigo 3º, nº1, do CIUC consagra uma norma de incidência tributária e não mera presunção ilidível.

Vejam os pois o que resulta do regime legal em vigor e a sua aplicação ao caso concreto dos autos.

Dispõe o artigo 3º do CIUC que:

“ARTIGO 3º

INCIDÊNCIA SUBJECTIVA

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 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”.

A interpretação e aplicação da norma jurídica, pressupõe a realização de uma actividade interpretativa, a qual deve ser objectiva, equilibrada, e conforme com a letra e o espírito da lei. Qualquer texto, e a lei não é excepção, comporta múltiplos sentidos e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras. Por essa razão, embora a letra da lei seja “*o fio condutor*” do intérprete, ela há-de ser interpretada tendo em conta os objectivos subjacentes, “*a ratio*” ou a motivação do legislador ao estabelecer a norma em análise.⁵

A estes elementos acresce um outro segundo o qual a interpretação da norma jurídica há-de respeitar a “unidade do sistema jurídico”, a sua coerência e lógica intrínseca.

⁵ Neste sentido, cfr. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Discurso Legitimador, p. 175 e seguintes.

O artigo 9º, do Código Civil (CC), fornece as regras e os elementos fundamentais para a interpretação da norma jurídica, ao qual também obedece a interpretação da lei fiscal deve obedecer ao disposto naquele normativo, o qual começa por dizer que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dela o “*pensamento legislativo*”.⁶

A estes princípios gerais acrescem, ainda, os princípios constantes da LGT, nomeadamente no artigo 73º, que estabelece que as presunções contidas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

No que se refere à questão em análise, há que salientar o contributo das decisões arbitrais já proferidas nos processos n.ºs 14/2013-T, de 15 de Outubro, 26/2013-T de 19 de Julho, 27/2013-T, de 10 de Setembro, 217/2013-T de 28 de Fevereiro e, mais recentemente, nas decisões proferidas nos processos 286/2013-T, de 2 de Maio de 2014 e 293/2013-T, de 9 de Junho de 2014, entre outros, revelando uma apurada reflexão sobre a questão fundamental em apreciação, estabelecendo um entendimento uniforme sobre esta mesma questão. É, pois, neste quadro de fundo, utilizando os princípios hermenêuticos fundamentais acabados de referir, acolhidos pela Jurisprudência dos nossos tribunais superiores, que devemos procurar encontrar a interpretação adequada aos normativos em presença.

18. Assim, quanto à questão de saber, face ao teor literal do disposto no n.º1, do artigo 3º, do CIUC, qual o alcance da expressão “*considerando-se como tais*”, dado que na actual versão o legislador não usou o termo “*presumem-se*” (o qual constava do extinto Regulamento do Imposto Sobre Veículos), entende o Tribunal que só pode ser o seguinte: **o legislador presume (considera) que os proprietários são as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.** Significa isto que, tal presunção, implícita, é naturalmente ilidível nos termos previstos no artigo 73º da LGT.

A presunção estabelecida no artigo 3º, n.º1, do actual CIUC, já estava consagrada nas versões anteriores dos códigos abolidos com a entrada em vigor do CIUC. Já o artigo 3.º do Regulamento do Imposto Sobre Veículos (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78) estabelecia que: “*o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como*

⁶ Neste sentido, vd., entre outros, os Acórdãos do STA de 05/09/2012 e 06/02/2013, respectivamente, proferidos nos processos n.ºs 0314/12 e 01000/12, disponíveis em www.dgsi.pt.

tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados”. Do mesmo modo, o art. 2.º, do Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 116/94) estabelecia que: “são sujeitos passivos do imposto de circulação e do imposto de camionagem os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontram registados”.

Na verdade, na versão actual do Código apenas mudou o verbo, optando agora o legislador pela expressão “*considerando-se*”. Certo é que, entre as versões legislativas anteriores e a actual entrou em vigor a LGT, que consagrou expressamente o princípio contido no artigo 73º, do qual resulta que em matéria de incidência tributária qualquer presunção admite sempre prova em contrário. Logo, torna-se indiferente a adopção de uma presunção expressa ou implícita, porquanto, uma como a outra são igualmente ilidíveis.

Assim, entende-se que o facto de o legislador, na actual versão do CIUC, ter optado por uma presunção implícita (usando a expressão “*considerando-se*”) em vez de uma presunção expressa (com recurso à expressão “*presumindo-se*”), como acontecia anteriormente, não traduz uma alteração substancial no que respeita à incidência subjectiva do imposto. Não é, pois, a titularidade constante do registo automóvel condição, por si só determinante de incidência tributária em sede de IUC, mera presunção ilidível.

19. Acresce que, contrariamente ao que vem alegado pela Requerida, podemos facilmente apontar diversos exemplos, extraídos do ordenamento jurídico tributário, em que o legislador optou pela utilização do verbo “*considerar*”, com um sentido presuntivo.

Além do que, como já se disse supra, tratando-se de norma de incidência tributária, nunca seria admissível a consagração de uma presunção inilidível. Como afirmam, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na anotação ao nº 3, do artigo 73º, da LGT, “*as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é*

inviável apurar o valor real". E, são muitos os exemplos de normas em que é utilizado o verbo “*considerar*” para estabelecer presunções ilidíveis, como sucede com o disposto nº 2 do artigo 21º do CIRC, no artigo 89-A da LGT ou no artigo 40º, nº1 do CIRS entre outros. Alega, porém, a Requerida na resposta apresentada, que este mesmo vocábulo “*considerando-se*” também é normalmente utilizado, pelo ordenamento jurídico fiscal, para definir situações distintas de presunções. Ora, tal afigura-se normal, nomeadamente, no caso de outras normas fiscais em que o legislador utilizou a fórmula “*considera-se*” ou “*consideram-se*”, mas atribuindo-lhe outro sentido, já que se trata de expressões que, dependendo do contexto, podem assumir uma pluralidade de sentidos, sem que daí possa extrair-se a conclusão que pretende a Requerida.

20.Tendo em conta que o sistema jurídico deve formar um todo coerente, os exemplos acima referidos, bem como a doutrina e jurisprudência indicadas, permitem concluir que não é só quando é usado o verbo “*presumir*” que estamos perante uma presunção, **mas também o uso de outros termos ou expressões, como o termo “*considera-se*” podem servir de base a presunções.** E, como se referiu supra, sendo o elemento literal o primeiro instrumento de interpretação da norma jurídica, em busca do pensamento legislativo, importa confrontá-lo com os demais elementos de interpretação, nomeadamente o elemento racional ou teleológico, o elemento histórico e o sistemático.

E, também, nesta linha de reflexão o Tribunal não pode acompanhar a argumentação aduzida pela Autoridade Tributária. No que toca ao elemento histórico, há que referir, que desde a origem do imposto de circulação, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 599/72 de 30 de Dezembro, foi, explicitamente, consagrada uma presunção, relativamente aos sujeitos passivos do imposto como sendo aqueles em nome de quem os veículos se encontravam matriculados ou registados. Essa versão da lei usava a expressão literal “*presumindo-se como tais*”.

Porém, atendendo aos fins do imposto em presença, há que reconhecer que o uso da expressão “*considera-se*”, na atual versão, contempla uma expressão com um efeito semelhante àquela, consubstanciando, igualmente, uma presunção. Isso mesmo sucede na formulação contida no nº 1, do art.º 3º, do CIUC, em que se consagrou uma presunção, revelada por via do uso da expressão “*considerando-se*”, de significado semelhante e de

valor equivalente à expressão “*presumindo-se*”, em uso desde a criação do imposto em questão. O uso da expressão “*considerando-se*” justifica-se, tão somente, por se afigurar mais em sintonia com o reforço conferido à **propriedade do veículo, que passou a constituir o facto gerador do imposto, nos termos constantes do artigo 6º do CIUC.**

Pelo que, à luz do elemento literal da interpretação, nada obsta ao entendimento de que, o disposto no nº1, do art. 3.º, do CIUC, consagra uma presunção ilidível.

Assim, quanto à incidência subjetiva do imposto, é de concluir que não se verificam alterações relativamente à situação anteriormente em vigor no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de circulação e Imposto de Camionagem, como aliás é amplamente reconhecido pela doutrina, continuando a valer uma presunção ilidível nesta matéria.⁷

Este entendimento é, ainda, o único que se afigura adequado e conforme ao princípio da verdade material e da justiça, subjacentes às relações fiscais, **com o objetivo de tributar o real e efectivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário, por constar do registo automóvel.**

21. Por ser assim, tem de se permitir ao titular inscrito no registo automóvel a possibilidade de apresentar elementos probatórios bastantes para a demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo, e que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário. Caso contrário, aceitar-se-ia a supremacia da verdade formal do registo sobre a verdade material, e seria admitir a violação grosseira dos princípios fundamentais fiscais enunciados e, ainda, do princípio contido no artigo 73º, da LGT segundo o qual não existem presunções inilidíveis em matéria de incidência fiscal.

A tudo o que se deixa supra exposto acresceria a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da justiça, bem como o do inquisitório, consagrados, respectivamente, nos artigos 55º e 58º da LGT.

⁷ Neste sentido, cfr. Afonso, A. Brigas e Fernandes, M. (2009) Imposto Sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Coimbra Editora, p. 187.

De resto, é possível extrair, ainda, um outro argumento do disposto no artigo 7º do Código de Registo Predial (o qual constitui a base jurídica fundamental em matéria de registo de propriedade) o qual dispõe que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.*”. À luz do princípio da uniformidade e coerência intrínseca do sistema jurídico, nenhum fundamento se afigura aceitável para que o princípio vigente no registo de propriedade em geral, sofresse uma inflexão ou mesmo “atropelo” injustificado em matéria de registo automóvel.

22. Mas, se alguma dúvida persistisse, sempre se diria que, quanto aos elementos de interpretação de pendor racional ou teleológico, a exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei nº 22-A/2007, de 29/06, é bastante expressiva ao esclarecer que a reforma da tributação automóvel é concretizada por via da deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição dos veículos para a fase de circulação e visa “*formar um todo coerente*” que, embora destinado à angariação de receita pública, pretende que a mesma seja angariada na “**medida dos custos ambientais que cada indivíduo provoca à comunidade**”, acrescentando-se, a propósito do imposto em causa e dos diferentes tipos e categorias de veículos, que “*como elemento estruturante e unificador (...) consagra-se o princípio da equivalência, deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária*”, referindo, ainda, ser “*(...) este princípio que dita a oneração dos veículos em função da respectiva propriedade e até ao momento do abate (...)*”.

Assim, a lógica e racionalidade do novo sistema de tributação automóvel **pressupõe e almeja um sujeito passivo coincidente com o proprietário do veículo**, no pressuposto de ser esse, e não outro, o real e efetivo sujeito causador dos danos ambientais, tal como decorre do **princípio da equivalência** inscrito no art.º 1º, do CIUC. Este **princípio da equivalência**, que informa o actual imposto único de circulação, tem subjacente o princípio do poluidor - pagador, e concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar. Trata-se, afinal, de alcançar as externalidades ambientais

negativas que advêm da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários e/ou pelos utilizadores, como custos que só eles deverão suportar.

A este propósito, a posição vertida na recente Decisão Arbitral nº **286/2013-T de 2 de Maio de 2014**, é bastante esclarecedora ao afirmar que:

“É este princípio (da equivalência) que dita a oneração dos veículos em função da respectiva propriedade e até ao momento do abate, o emprego comum de uma base tributável específica, a revisão do quadro de benefícios fiscais vigente e a afectação de uma parcela da receita aos municípios da respectiva utilização.

Ora, pretender, como o faz a Requerida, que o legislador, no art. 3.º, n.º 1 do CIUC, fixou, seja qual for o meio técnico subjacente, a incidência subjetiva do imposto nas pessoas em nome de quem os veículos se encontram registados, com total independência de serem ou não, no período tributário relevante, titulares do direito de utilização do veículo, maxime da sua propriedade, implicaria desprezar aquela finalidade que preside à normatividade tributária, bem manifestada na incidência objectiva e na base tributável associada às diversas categorias de veículos (cfr. arts 2.º e 7.º do CIUC). É que uma inscrição registal, sem correspondência com a titularidade subjacente, nenhuma valia possui para dar satisfação e cumprimento a tal finalidade, pois não são as pessoas em nome de quem os veículos se encontrem inscritos quando não sejam titulares de direitos sobre a sua utilização que provocam custos ambientais e viários, mas antes tais custos ambientais e viários são causados pelos efetivos utilizadores dos veículos, nos termos das situações jurídicas substantivas pertinentes, mesmo que não constem, como deviam, do registo automóvel. O registo, na verdade, em nada depõe ou serve quanto ao princípio da equivalência estabelecido no art. 1.º do CIUC. Aliás, assumir que o elemento determinativo da incidência tributária subjetiva é simples e exclusivamente o registo automóvel também não permite afirmar uma ligação com uma qualquer manifestação de capacidade contributiva relevante, o que, via de regra, nos tributos não estritamente comutativos, é imprescindível, já que deve existir, sem prejuízo de exigências de praticabilidade, uma qualquer ligação efetiva entre o imposto e um pressuposto económico materialmente relevante capaz de fundamentar o tributo. A razão de ser da

figura tributária afasta, pois, a ideia de que a incidência respectiva se prende estrita e exclusivamente com a própria inscrição registal da titularidade dos veículos tributários e não com as situações substantivas atributivas do direito de utilização dos veículos (art. 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC) a que o registo se destina a dar publicidade (cfr. art. 1.º e art. 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, com as alterações posteriores, que regula o registo automóvel).”⁸

Esta é, também, a posição do tribunal arbitral nos presentes autos, sufragando as posições já anteriormente plasmadas nas diversas decisões arbitrais supra mencionadas, pelo que, se entende que a presunção ilidível, inscrita no n.º1, do art.º 3º, do CIUC, corresponde à interpretação mais ajustada à prossecução dos objectivos almejados pelo legislador.

Outro entendimento implicaria aceitar a possibilidade de tributar pessoas colectivas ou físicas sem responsabilidade na produção de quaisquer danos ambientais, enquanto os reais causadores desses mesmos danos não estariam sujeitos ao imposto, frustrando em absoluto os propósitos reguladores da própria lei, ou seja, a sua verdadeira *ratio legis*.

Por tudo o que fica exposto, também não se pode sufragar o entendimento contido na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no âmbito do processo n.º 210/13.0BEPNF, invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos presentes autos, nomeadamente, quando afirma que *“a propriedade e a posse efectiva do veículo é irrelevante para a verificação da incidência subjectiva e objectiva e do facto gerador do imposto”*. Sentença, que, como bem refere a Requerente está longe de representar um entendimento pacífico sobre esta questão,

23. Em síntese, percorridos todos os elementos de interpretação relevantes, todos apontam no sentido de que a expressão *“considerando-se”* tem um sentido equivalente à expressão *“presumindo-se”*. Em consequência, resulta do disposto no n.º 1, do art.º 3º, do CIUC, a consagração de uma presunção legal, que, face ao disposto no art.º 73º, da LGT, só pode entender-se como ilidível. Esta presunção poderá ser afastada ou ilidida caso, no

⁸ No mesmo sentido, cfr. Decisões Arbitrais n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T de 19 de Julho de 2013, 27/2013 –T, 217-2013-T de 28 de Fevereiro e, mais recentemente, e 293/2013-T de 9 de Junho de 2014, entre outros.

âmbito do procedimento de liquidação em curso, se vier a demonstrar não ser aquele o verdadeiro proprietário do veículo, sujeito passivo do imposto em causa. Dir-se-á que o legislador, no novo CIUC, não sentiu a necessidade de manter na nova norma de incidência uma presunção expressa e ilidível, uma vez que após a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (1999) “*as presunções consagradas nas normas de incidência admitem sempre prova em contrário*”. Logo, face ao teor do artigo 73º, da LGT, seria tecnicamente incorrecto usar a expressão “*presumindo-se como tais, até prova em contrário*”, constante da anterior versão em vigor.

À luz da nova norma de incidência o sujeito passivo do IUC é o proprietário ou o locatário financeiro ou, ainda, o adquirente com reserva de propriedade, ainda que não figurem no registo automóvel, **desde que seja feita prova bastante para ilidir a presunção legal proveniente do registo, por força do princípio da equivalência consagrado legalmente.**

24. Ainda no âmbito desta segunda questão a decidir, importa aferir das especificidades da **regra da incidência subjectiva do IUC na vigência do contrato de locação financeira**. Esta questão foi já tratada pormenorizadamente na Decisão Arbitral nº 14-2013 T de 15 de Outubro, da qual destacamos em síntese a seguintes conclusões, às quais este tribunal adere, a saber:

“(...) na vigência de um contrato de locação financeira, embora o locador continue proprietário do bem em causa, só o locatário tem o gozo exclusivo do bem locado, usando-o como se fosse ele o verdadeiro proprietário. (...) É certo que o locatário financeiro é equiparado a proprietário para efeitos do nº 1 do artigo 3º do CIUC, o mesmo é dizer para ser sujeito passivo do IUC (Cfr. nº 2 do artº 3º). (...) Assim sendo, como é, não dispondo o locador por imposição legal e contratual do potencial de utilização do veículo e tendo o locatário o gozo exclusivo do automóvel, reafirmamos a conclusão a que já tínhamos chegado de que, em nosso entender, manda a ratio legis do CIUC que nos termos do referido nº 2 do artigo 3º deste Código seja o locatário o responsável pelo pagamento do imposto, uma vez que é ele que tem o potencial de utilização do veículo e provoca os custos viários e ambientais a ele inerentes. À mesma conclusão se chega quando se verifica a importância dada aos utilizadores dos veículos locados no artigo 19º do CIUC. Com efeito, nos termos do disposto neste artigo, as entidades que procedam, designadamente, à locação financeira de veículos ficam obrigadas a fornecer à AT (ex-DGCI), a identidade fiscal dos utilizadores dos veículos locados para efeitos do disposto no artigo 3º do CIUC (incidência subjectiva), bem como do nº1 do artigo 3º da Lei da respectiva aprovação, uma vez que nos termos desta

norma da Lei n.º 22-A/2007, se a receita gerada pelo IUC for incidente sobre veículos objecto de aluguer de longa duração ou de locação operacional, deve ser afectada ao município de residência do respectivo utilizador (sublinhados nossos).

(...)

Aqui chegados, somos de opinião que se na data da ocorrência do facto gerador do imposto vigorar um contrato de locação financeira que tem como objecto um automóvel, sujeito passivo do imposto não é o locador mas sim, à luz do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, o locatário, o que, a nosso ver, faz todo o sentido, dado ser este que tem o gozo do veículo e, como tal, o inerente potencial poluidor, independentemente do registo do direito de propriedade permanecer em nome do locador, como seguidamente melhor se explica.”

E conclui:

“ (...)Uma das obrigações do locador é vender o bem ao locatário, caso este queira. É patente que com a celebração do contrato de compra e venda o até então locatário passa a proprietário de pleno direito passando a estar abrangido directamente pelo n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.”

24. Considerando agora o caso em apreço nos presentes autos, a matéria de facto considerada como provada e tudo o que vem exposto supra, é de concluir que a Requerente não pode ser considerada sujeito passivo do imposto em nenhum dos actos tributários impugnados, porquanto à data dos factos tributários, ou já não era proprietária das viaturas por as ter alienado a favor dos respectivos locatários ou de terceiros por aqueles indicados ou, ainda era a proprietária encontrando-se os mesmos a ser usados pelos respectivos locatários, por força dos contratos de locação em vigor.

Certo é que, ficou provado nos presentes autos que das duzentas e quarenta e nove viaturas referenciadas nas liquidações de imposto aqui impugnadas, com referencia aos períodos em causa (anos de 2009 a 2012), duzentas e quarenta foram adquiridas nos termos contratualmente previstos pelos respectivos locatários e as restantes nove por terceiros por estes indicados, nas datas mencionadas na tabela junta em anexo à PI como Anexo A, contra pagamento do respectivo valor residual, conforme facturas juntas aos autos (**vd. Pontos 3.º, 4.º e 8.º dos factos provados**).

Assim, constata-se que a Requerente à data dos factos não era, sujeito passivo de IUC, com referência às viaturas mencionadas nas liquidações de imposto impugnadas, à

luz dos princípios legalmente contidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do CIUC, já supra referidos.

Ou seja, entende este tribunal, em sintonia com o já decidido em decisões arbitrais anteriores, das quais se destaca a decisão 14/2013 T, que enquanto vigoraram os contratos de locação a Requerente não era sujeito passivo de imposto, mas sim os respectivos locatários, por força do disposto no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC; após ter alienado as viaturas, quer essa alienação tenha ocorrido a favor dos anteriores locatários quer tenha ocorrido a favor de terceiros por estes indicados, também não o podia ser por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC.

A esta conclusão chegou a própria AT, em idêntica situação de facto e de direito, no âmbito do **processo arbitral n.º 129/2014-T**, tendo optado pela revogação dos actos de liquidação de IUC, por reconhecer que os mesmos deviam ter sido emitidos em nome dos locatários, conforme documento junto aos autos pela Requerente.

Chegados aqui resta agora analisar a questão de saber se, nos presentes autos, a Requerente, apresentou prova bastante para ilidir a presunção, comprovando a transferência da propriedade, dado que a requerida alega a falta de prova bastante apresentada pela Requerente.

3ª) DA PROVA DE TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE DOS VEÍCULOS E DA ILISÃO DA PRESUNÇÃO

25. Alega a Requerida “*a falta de prova da transmissão da propriedade dos veículos*”, dado que as facturas não são, por si só, documentos aptos a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda.

Porém, também neste ponto não assiste razão à Requerida.

A Requerente juntou aos autos cópias das facturas e, posteriormente, dos extratos contabilísticos identificativos da entidade e contrato, num total de mais de 700 documentos juntos à PI e posteriormente, na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. A Requerida não suscitou incidente de falsidade dos documentos juntos aos autos. Não se pronunciou sobre os documentos juntos na dita reunião, apesar do prazo de vista que lhe foi concedido. Não

impugnou o valor contabilístico nem o conseqüente valor fiscal das facturas juntas aos autos.

Vejamos, pois, a questão do valor probatório dos documentos juntos para os efeitos pretendidos pela Requerente, ou seja, para a ilisão da presunção resultante do registo automóvel.

26. A transmissão da propriedade opera por mero efeito do contrato, nos termos previstos no artigo 408.º, n.º 1, do Código Civil. O contrato de compra e venda tem natureza real, isto é, a transmissão da propriedade da coisa vendida, ou a transmissão do direito alienado, tem como causa o próprio contrato. As viaturas automóveis são bens móveis, cuja transmissão de propriedade não obedece a formalismo especial.

No direito português o facto que determina a transmissão da propriedade de um bem móvel (ainda que sujeito a registo) é o contrato expresso pela vontade das partes. Tanto assim é que o comprador torna-se proprietário do veículo vendido mediante a celebração do contrato de compra e venda, independentemente do registo o qual se assume como condição de eficácia e oponibilidade face a terceiros adquirentes.

Assim, a prova da existência deste contrato de compra e venda, pode ser efectuada por qualquer meio, sendo a factura um documento contabilístico idóneo para este efeito, como para muitos outros, nomeadamente fiscais, pelo que não se aceita que se questione a sua força probatória.

Mas, a Requerente juntou ainda cópia dos documentos comprovativos em número significativo, comprovativo dos pagamentos dos valores residuais efectuados com referência aos respectivos contratos de locação financeira subjacentes às transacções das viaturas em causa nos autos, pelo que nenhuma dúvida subsiste sobre a demonstração dos verdadeiros proprietários adquirentes das viaturas, sujeitos à incidência do imposto, nem sobre o momento em que operou a transmissão da propriedade das mesmas.

Ainda quanto a esta questão, e por economia de meios na já longa exposição de motivos da presente decisão arbitral, mais uma vez se faz menção da jurisprudência constante das decisões arbitrais já supra mencionadas, com destaque para a decisão 14/2013 – T e, ainda, do Parecer junto aos autos pela Requerente emitido pelo Senhor Prof.

Doutor Agostinho Cardoso Guedes. Deste último destacamos, por particular relevância para a conclusão da presente decisão, no que tange aos efeitos do registo, os seguintes excertos:

“Uma vez vendido o veículo ao locatário, esta passa a ser proprietário do mesmo, e, nesse caso, passa a ser aplicável o art. 3.º, n.º 1, do CIUC.

Com efeito, o art. 874.º do Código Civil define o contrato de compra e venda como “o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço”. Do mesmo modo, o art. 879.º do mesmo diploma prevê como efeito essencial do contrato de compra e venda a “transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito”.

Estamos no domínio dos contratos com eficácia real, ou seja, contratos cuja celebração desencadeia um efeito real, a transmissão, constituição, modificação ou extinção de um direito real, e que, de acordo com o art. 408.º, n.º 1, do Código Civil, se produz “por mero efeito do contrato”

(...)

Está em causa saber se, e em que medida, a sujeição dos veículos automóveis a registo público altera a regra fundamental do nosso direito privado, constante do art. 408.º, n.º 1, do Código Civil, segundo a qual a propriedade se transmite por mero efeito do contrato, sem necessidade de qualquer outro ato ou formalidade, anterior, contemporânea ou posterior.

Sobre esta questão, o art. 1.º do CRP fixa os objetivos deste registo nos seguintes termos: “O registo predial destina-se essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário”.

O art. 7.º do CRP vem completar esta função, estatuidando que o “registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”.

Ou seja, a função primordial do registo é dar publicidade à situação jurídica dos bens e, além disso, a inscrição no registo de certo bem constitui uma dupla presunção: por um lado, presume-se que o direito existe nos precisos termos em que o registo o define, por outro, presume-se que aquele direito pertence ao titular a favor de quem o mesmo está registado, mais uma vez, nos precisos termos em que o registo o define.

Estas presunções são ilidíveis mediante prova em contrário, como resulta expressamente do art. 350.º, n.º 2, do Código Civil.

Não há, com efeito, qualquer norma no CRP que sugira que o registo é condição de validade dos negócios a ele sujeitos, ou, nos casos de compra e venda, que o mesmo seja condição de produção do respetivo efeito translativo.

(...)

Numa alteração recente ao CRP, o legislador veio esclarecer o que se deve entender por terceiro neste contexto. Assim, segundo o art. 4.º, n.º 4, do CRP “Terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si”

Porém, a Administração Fiscal não preenche os requisitos legais do conceito de terceiro para efeitos de registo (previsto no art. 5.º, n.º 4, do CRP), razão pela qual não pode exigir ao vendedor o pagamento do imposto devido pelo comprador (proprietário) a partir do momento em que a presunção do art. 7.º seja afastada mediante a prova da respectiva venda.

(...)

Prova a fazer por qualquer meio, uma vez que a lei não exige para este contrato forma escrita

Assim, e designadamente, a prova pode ser feita por confissão, verbal ou escrita, por testemunhas ou por documento. Neste último caso, por exemplo, a prova pode ser feita por apresentação de uma declaração de venda (incluindo a declaração preparada para efeito de registo) ou de uma factura/recibo da venda do veículo.”

27. Verifica-se assim que a jurisprudência arbitral se concilia com a melhor doutrina produzida entre nós, em conformidade com os princípios vigentes no Direito português e em ordem à coerência e uniformidade do sistema jurídico do qual o direito fiscal é parte integrante e deve obediência.

Face, pois, à noção legal e jurisprudencial de “terceiro” para efeitos de registo, julgamos pacífico o entendimento de que a AT não preenche os requisitos daquela noção, não podendo, desta forma, invocar a ausência de registo para justificar a ineficácia dos contratos de compra e venda de veículos automóveis. Assim, se o novo proprietário do veículo não providenciar o registo do seu direito de propriedade, presume-se que este direito continua a ser do vendedor (anterior proprietário) podendo, todavia, esta presunção ser ilidida mediante prova em contrário. Dito de outro modo, desde que se faça prova, **por qualquer meio**, da respectiva venda. (Cfr. arts. 1º do DL nº 54/75, 7º do CRP e 350º, nº 2, do CC).

As facturas constituem documentos de prova bastante para este efeito, bem assim como outros documentos contabilísticos, tais como os extractos comprovativos dos pagamentos dos valores residuais juntos aos autos. Mas, claramente, o valor probatório da factura de pagamento do valor residual, associado ao contrato de locação financeira em causa, é suficiente para a prova que à Requerente cabia para ilidir a presunção.

Nestes termos, a AT não pode prevalecer-se da não actualização do registo 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.⁹

Segundo o n.º 1, do art.º 1, do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro (Código de Registo Automóvel na última versão introduzida pela Lei n.º 38/2008, de 11 de Agosto), o registo tem por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico. Assim, o registo é também condição de oponibilidade em relação a terceiros adquirentes, o mesmo será dizer que, o adquirente que não proceda ao registo, fica sujeito a uma condição de ineficácia relativa face a terceiros. Isto porque, no direito português, a opção do legislador não foi a de adoptar como regra o registo obrigatório. Por isso mesmo, dispõe o art.º 7º do Código do Registo Predial (CRP), aplicável supletivamente ao registo de automóveis, por força do art.º 29º do CRA, que: *“O registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.”*

Mais uma vez, é forçoso concluir que o registo definitivo mais não constitui do que uma presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, a qual é ilidível, admitindo, por isso, prova em contrário.

E, sobre este ponto, atendendo à função legalmente reservada ao registo de publicitar a situação jurídica dos bens, forçoso é concluir, no caso dos veículos automóveis, que apenas nos permite presumir que existe o direito sobre esses veículos e

⁹ Neste sentido, vd. ainda, decisões arbitrais n.ºs 14-2013-T de 15 de Outubro e 217/2013 de 28 de Fevereiro de 2014.

que o mesmo pertence ao titular inscrito no registo. O registo não tem, pois, natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, daí que o registo não constitua condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador. Pelo que, os adquirentes dos veículos tornam-se, assim, proprietários desses mesmos veículos por via da celebração dos correspondentes contratos de compra e venda, por mero efeito do contrato, com registo ou sem ele.

Esta interpretação é a única que garante perfeita sintonia entre este regime e o que resulta do disposto no n.º 1, do art.º 408º, do Código Civil, segundo o qual a transferência de direitos reais sobre as coisas é determinada por mero efeito do contrato, sendo um desses efeitos a transmissão da coisa ou a titularidade do direito (cfr. alínea a), do art.º 879º do referido Código Civil).

28. Por tudo o que se deixa supra exposto, ilidida a presunção prevista no n.º1, do artigo 3º do CIUC e atendendo ao regime jurídico por força do disposto no n.º1, e, no segundo caso, por força do disposto no n.º2, do artigo 3º, do CIUC, não obstante o locador financeiro ser ainda neste caso o proprietário do veículo nos anos de 2009 e 2010, é o locatário que constitui, em exclusivo, o sujeito passivo do IUC, dado ser “equiparado a proprietário”, pelo que a Requerente não assume a qualidade de sujeito passivo de IUC com referência a nenhuma das viaturas em análise, nem dos períodos de tributação em referência (anos de 2009 a 2012).

Em consequência, a decisão da AT que a conduziu à emissão e cobrança das liquidações de imposto agora impugnadas partiu de um pressuposto errado, segundo o qual, nos termos do disposto no n.º1, do artigo 3º, do CIUC, o imposto era devido pelo titular inscrito no registo automóvel, independentemente da posterior demonstração de que a propriedade pertence a terceiro. Além do que, ignorou, também, o princípio contido no n.º 2, do artigo 3º, do CIUC quanto aos locatários.

Por tudo o que vem exposto supra, entende-se que o disposto no n.º 1, do art.º 3º, consagra uma presunção, ilidível perante a apresentação de prova em contrário, prova essa que a Requerente efectuou.

Ao contrário do que alega a Requerida entende o Tribunal que os documentos apresentados pela Requerente são meios de prova bastante para demonstrar que a propriedade dos veículos em causa, à data dos factos tributários, com referência aos anos de 2009 a 2012 já não pertenciam à Requerente, ou pertencendo-lhes estavam a ser utilizados pelos locatários, titulares de contratos de locação, sendo que todas as viaturas foram adquiridas, no termo dos respectivos contratos, pelos locatários ou por terceiros que estes indicaram.

Em todo o caso, a Requerente demonstrou que em nenhum momento foi sujeito passivo do imposto.

29. No caso dos autos, se os referidos locatários, adquirentes dos veículos (bem assim como os terceiros por eles indicados quanto às nove viaturas indicadas no ponto 3º dos factos provados), enquanto seus “novos” proprietários, não promoveram o registo a seu favor, presume-se (presunção ilidível), para efeitos do nº 1, do art.º 3º, do CIUC, que o veículo continua a ser propriedade da pessoa que o vendeu e que no registo se mantém seu proprietário, sendo, certo que tal presunção é ilidível, seja por força do estabelecido no nº 2, do art.º 350º, do Código Civil, seja à luz do disposto no art.º 73º, da LGT.

Daí que, a partir do momento em que se afaste a referida presunção, mediante prova em contrário, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC o vendedor do veículo, que, no registo, continua a constar como seu proprietário.

Acresce que o disposto no art.º 19º do CIUC, justamente, para efeitos do disposto no art.º 3º, nºs 1 e 2 do referido CIUC (ou seja, para efeitos da incidência subjectiva), vem impor, às entidades que procedem à locação financeira, a obrigação de fornecer à AT os dados relativos à identificação fiscal dos **utilizadores** dos veículos locados. Pelo que, mais uma vez, o legislador foi claro quanto ao valor jurídico do registo, exigindo conhecer, para além disso, os reais utilizadores dos veículos locados, o que, aliás, está em perfeita sintonia com o entendimento de que o nº 1, do art.º 3º, do CIUC pretende, tão só, consagrar uma presunção legal.

Os documentos apresentados são meios de prova com força bastante para ilidir a presunção fundada no registo, tal como consagrada no nº 1, do art.º 3º, do CIUC,

porquanto gozam da presunção de veracidade prevista no n.º 1, do art.º 75º, da LGT. **Em conformidade, encontra-se ilidida a presunção.**

30. Assim, face ao que já se referiu sobre a situação dos veículos constantes das liquidações ora impugnadas, conclui-se que à data em que o imposto era exigível para cada uma delas, a Requerente não se configura como sujeito passivo do imposto, **porquanto:**

- a. face à interpretação que deve ser feita do n.º 1, do art.º 3º, do CIUC, a Requerente provou que já não era proprietária das viaturas cuja propriedade já se transmitira por mero efeito de contrato, para os locatários ou terceiros por estes indicados, á data em que o IUC se tornou exigível;
- b. face ao disposto no n.º2, do artigo 3º, do CIUC, a Requerente também não pode considerar-se sujeito passivo do imposto em relação às restantes viaturas, cuja propriedade se transferiu para os adquirentes em datas posteriores àquela em que o IUC era exigível, devendo ser tidos como sujeitos passivos do imposto, nos anos de 2009 a 2012 os locatários, enquanto equiparados, nos termos dessa disposição, a proprietários dos veículos.

O entendimento preconizado pela AT na resposta apresentada nos presentes autos, segundo o qual os sujeitos passivos do IUC são, em definitivo e sem admissão de prova em contrário, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar os elementos probatórios para identificação dos efectivos e verdadeiros proprietários dos veículos, conduziu à liquidação ilegal do IUC, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação. **Tais liquidações afiguram-se, pois, ilegais o que impõe a anulação dos correspondentes actos tributários.**

31. Mas alega, ainda, a Requerida que a interpretação defendida pela Requerente nesta matéria, além de traduzir uma leitura enviesada da lei e assentar numa interpretação *contra legem*, **se mostra contrária à Constituição.**

Ora, por tudo o que se deixa exposto supra, resulta também que o tribunal arbitral não acompanha a Requerida nesta alegação. Importará, ainda assim, acrescentar a todos os argumentos já expostos, um último extraído da própria jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC). Assim, refira-se que, contrariamente ao alegado pela Requerida, a consideração de que o disposto no art. 3.º, n.º 1, do CIUC consagra uma **presunção ilidível** representa a melhor interpretação e a mais conforme à Constituição, conforme resulta do acórdão do TC com o n.º 348/97, de 29.4.1997, posição reiterada no acórdão n.º 311/2003, de 28.4.2003, os quais declaram a **inconstitucionalidade** do “*estabelecimento pelo legislador fiscal de uma presunção “juris et de jure” já que “veda por completo aos contribuintes a possibilidade de contrariarem o facto presumido, sujeitando-os a uma tributação que pode fundar-se numa matéria colectável fixada à revelia do princípio da igualdade tributária”*”.

Nesta conformidade, não se vislumbra a alegação da Requerente possa ter acolhimento.

32. Quanto à recomendação N.º 6-B/2012 do Senhor Provedor de Justiça, invocada pela Requerida AT, cabe dizer, de forma muito sucinta, que o seu conteúdo demonstra tão só que a interpretação e aplicação que a Autoridade Tributária veio a prosseguir quanto à solução legislativa em apreço nos autos, gerou uma situação caótica, injusta e desproporcional, para a qual a Provedoria apresenta algumas recomendações. Como já afirmámos em decisão arbitral muito recente proferida no processo n.º 89-2014-T, de 1 de 27 de Agosto de 2014, esta recomendação vem, isso sim, pôr em evidência uma falha de previsão legislativa quanto às insuficiências do próprio sistema registral, quanto à articulação de competências entre os diferentes serviços envolvidos (IMTT, Registo Automóvel e Autoridade Tributária), sendo certo que, no que tange à solução concreta do caso em apreço, ou seja, às questões de direito que nos submeteram para decisão, nada se infere da dita recomendação que contrarie ou ponha em causa a solução preconizada por

este tribunal arbitral e adoptada em diversas decisões arbitrais antecedentes, já supra mencionadas.

Recomenda o Senhor Provedor de Justiça que se adoptem medidas no sentido de: *“adequar o regime de cancelamento de matrículas ao actual regime de tributação automóvel; ponderar alteração legislativa no sentido de agilizar o processo de registo de transmissão da propriedade, por forma a permitir ao vendedor particular o registo da transmissão de propriedade do veículo e a adopção de um regime transitório que salvguarde os interesses dos largos milhares de proprietários de veículos já destruídos sem recurso a um operador autorizado (...)”*

Não se alcança desta recomendação outro sentido que não seja a chamada de atenção, oportuna e necessária, para os serviços ou, se necessário, o próprio legislador, colmatar as inúmeras insuficiências que a prática, na forma como a actual versão da lei veio a ser aplicada pelos diferentes serviços envolvidos, veio revelar.

No que tange às questões de direito em apreço nos presentes autos a recomendação é omissa, já que essas não constituem objecto de apreciação. Pelo que, da recomendação nada se extrai que possa alterar o entendimento aqui perfilhado.

33. Nestes termos, atendendo ao disposto no art. 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, conclui-se que se mostra ilidida a presunção contida no nº1 e que, por isso, a Requerente não constitui sujeito passivo do IUC, liquidado em relação aos anos de 2009 a 2012, quanto aos 249 veículos identificados nos autos conforme tabela junta como Anexo A anexo à PI, que se dá por integralmente reproduzida.

Em consequência de todo o supra exposto, resulta **que todas liquidações impugnadas são ilegais, padecem do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que, devem ser objecto de anulação, procedendo-se, consequentemente, ao reembolso à Requerente do montante indevidamente pago.**

4ª) DO PEDIDO E DO DIREITO A PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

34. Dispõe a alínea b), do n.º 1, do art.º 24º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, *devendo esta - nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários - restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.*

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

Dispõe, por sua vez, o artigo 43º, n.º1, da Lei Geral Tributária que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

35. Da análise dos elementos probatórios constantes dos presentes autos é possível inferir que, por força do disposto no artigo 19º do CIUC, que obriga as locadoras a comunicarem à AT (justamente, para efeitos do disposto no art.º 3º do referido CIUC em sede de incidência subjectiva de imposto) os dados relativos à identificação fiscal das entidades que procedem à locação financeira, dos **utilizadores** dos veículos locados, conclui-se que a AT tinha conhecimento dos elementos factuais, no essencial, relevantes para proceder à correcta liquidação do imposto. Mesmo admitindo que, do seu ponto de vista, fosse necessária a junção de alguns documentos para maior esclarecimento dos factos alegados pela Requerente, devia tê-la notificado para o efeito e usado de todas as prerrogativas que o princípio do inquisitório lhe atribuem e impõe para averiguar todos os

factos que entendesse relevantes. E, por último, teve ainda a possibilidade de revogação dos actos tributários ilegalmente praticados, que poderia ter efectuado no prazo para resposta ao presente pedido de pronúncia arbitral, à semelhança do que fez, em caso idêntico, no âmbito do processo arbitral nº 129/2013-T (como resulta provado por documento junto aos autos), porém, não o fez.

Não resta dúvida que a AT se encontrava na disponibilidade dos elementos informativos suficientes sobre a situação concreta das viaturas constantes dos autos, de modo que teve a possibilidade de emendar o erro e de evitar a prática dos actos tributários lesivos e ilegais. E, por fim, teve ainda a possibilidade de os revogar travando os seus efeitos o que não sucedeu. Nisso mesmo consiste o erro pelo qual está obrigada a indemnizar.

Logo, o Tribunal não pode sufragar a alegação da Requerida segundo a qual esta se limitou a aplicar a lei pelo que, na óptica da AT, daí não resultaria qualquer erro imputável aos serviços. Se assim fosse nunca a administração seria responsabilizada pela aplicação ilegal das normas em vigor nem pelos prejuízos causados.

Assim sendo, atento o disposto no artigo 61º, do CPPT e considerando que se encontram preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, *verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*, tal como previsto no nº 1 do art.º 43º da LGT, **a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre a quantia de €17.316,23**, a contar da data em que foi efectuado o pagamento até ao seu integral reembolso.

No caso dos presentes autos, há que aplicar os supra mencionados princípios e, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, referenciados neste processo, terá, por força dessas normas, **de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, seja a título do imposto pago, seja dos correspondentes juros indemnizatórios**, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

5ª) RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DAS CUSTAS DO PROCESSO

36.A Requerida, na sua resposta vem suscitar a questão da responsabilidade pelo pagamento das custas na eventualidade do Tribunal vir a considerar o pedido arbitral procedente, pretendendo nesse caso que seja aplicado o disposto no *artigo 527º, nº1 do novo Código de Processo Civil, ex vi artigo 29º, nº1 alínea e) do RJAT, em linha, com questão similar decidida no âmbito do processo nº 72/2013 – T.*

O argumento da Requerida baseia-se no mesmo argumento invocado para tentar afastar a sua responsabilidade quanto ao pagamento dos juros indemnizatórios, o qual improcede pelas mesmas razões.

Porém, a esse acrescenta um outro, invocando sucintamente, que a Requerida não controla a informação constante das bases registrais e que o IUC não é liquidado de acordo com a informação gerada pela própria Requerida, pelo que não tendo a Requerente o cuidado da actualização do registo automóvel, como aliás devia e competia, a AT nada podia fazer para evitar a liquidação.

Conclui que, quem deu origem ao presente processo foi a própria Requerente, por não ter procedido com o zelo que lhe era exigível, conduziu a AT a liquidar o IUC ao titular que figurava na informação contante do registo. Invoca ainda a decisão arbitral n.º 26/2013 T.

37. Não assiste razão à requerida, pelas mesmas razões indicadas na decisão quanto aos juros indemnizatórios. Tudo o que se deixa exposto supra quanto à questão da condenação em sede de pagamento de juros indemnizatórios colhe também como fundamento para a decisão de condenação em matéria de custas arbitrais. Senão vejamos.

A requerida teve oportunidade, como já referimos supra, de revogar os actos tributários ilegais, à semelhança do que decidiu em caso idêntico, em processo análogo relativo à mesma parte, ora Requerente. Não o fez.

Logo, o processo só prosseguiu porque a AT assim entendeu. Os argumentos que invoca nesta matéria são totalmente improcedentes.

Acresce que, em matéria de fixação de custas devidas pelo processo arbitral aplicam-se as regras especialmente previstas no RJAT e no respectivo Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), sendo de recorrer, eventualmente, à aplicação das regras de direito subsidiário, se e quando existir algum caso omissos que o justifique. Resulta do artigo 29º, nº1, alínea e), do RJAT, a possibilidade de aplicação subsidiária do CPC ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos.

Pois bem, em primeiro lugar, **não se vislumbra a existência de um caso omissos** a resolver, nos presentes autos, quanto à determinação das custas do processo que justifique a aplicação do princípio contido no artigo 527º, nº1 do CPC.

Dispõe o artigo 527º, nº1 do CPC que *“a decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção quem do processo tirou proveito.”*

A Requerida pretende demonstrar que quem deu origem ao presente pedido arbitral foi a própria Requerente, com o seu comportamento negligente. Mas não tem razão.

Em primeiro lugar, não era obrigação da Requerente promover o registo automóvel a favor dos novos proprietários, mas sim a estes que cabia fazê-lo. Veja-se, aliás, a este propósito a Recomendação do Senhor Provedor de Justiça, junta aos autos pela Requerida, a qual no seu ponto III 6) refere, precisamente, como uma das insuficiências do regime registral, o facto de *“nos casos em que a transmissão de propriedade não foi devida e oportunamente registada, os vendedores não podem agora regularizar o registo sem a intervenção do comprador do veículo”*.

Não colhe, pois, a invocação do artigo 5º, do Código de Registo Automóvel neste contexto, quando decorre do próprio texto legal que a obrigação de registo cabe aos proprietários. Assim, sempre que ocorre uma transmissão da propriedade, é ao novo proprietário (comprador) que cabe proceder ao registo e não ao vendedor.

38. Quanto ao facto da AT não ter o controlo sobre as bases registrais, tal afigura-se irrelevante, pois, se há nesta matéria uma falha, certo é que só por via legislativa poderá e deverá ser resolvida. Certamente isso não é imputável à Requerente. Mais uma vez a

Recomendação do Senhor Provedor de Justiça poderá servir de uma boa orientação, para corrigir o sistema nas falhas de eficácia que tem revelado.

Em segundo lugar, colhe mais uma vez tudo o que se disse quanto à fundamentação da decisão quanto aos juros indemnizatórios. A Requerida estava em condições de ter evitado as liquidações ilegais, dispunha das informações suficientes para o efeito nos termos impostos pelo artigo 19º do CIUC, e, por último, podia, ainda, de ter revogado o acto. Assim, o prosseguimento do processo foi, isso sim, da sua inteira responsabilidade pelo que, considerando-se os pedidos procedentes é de sua exclusiva responsabilidade o pagamento das custas arbitrais.

Não colhe, a este propósito, a invocação da decisão arbitral nº26/2013-T, na qual a AT não foi condenada no pedido quanto a juros indemnizatórios, apesar da procedência do pedido arbitral; cabe dizer que daí nada se retira quanto à pretensão em matéria de custas. Já quanto à questão da condenação em sede de juros indemnizatórios é diferente a apreciação contida na presenta decisão atentos os pressupostos da mesma sobejamente fundamentados.

Pelo que, se considera improcedente o pedido da Requerida AT quanto à responsabilidade pelas custas do processo.

39. Não se afigura existirem outras questões relevantes suscitadas pelas partes.

V - DECISÃO

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

A) - Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade das liquidações de IUC impugnadas nos presentes autos, por padecerem do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, anulando-se, conseqüentemente, os correspondentes actos tributários;

B)- Julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de **€17.316,23**, **acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal**, contados desde o dia do pagamento efectuado até ao integral reembolso do mencionado montante, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar estes pagamentos.

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nºs 1 e 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€17.316,23**.

CUSTAS: Nos termos do disposto no nº 4, do art.º 22º, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€ 1.224,00**, a cargo da Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 4 de Setembro de 2014

A Juiz-Árbitro singular,

(Maria do Rosário Anjos)