

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 115/2014-T

Tema: IUC – Incidência Subjectiva – Locação Financeira e Aluguer de Longa Duração

Decisão Arbitral

A presente decisão vai proferida de acordo com a ortografia antiga

I – Relatório

1. **A...**, **S.A.**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., em ..., requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à anulação dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 e aos veículos automóveis identificados pelo respectivo número de matrícula em lista constante do pedido de pronúncia arbitral, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

2. Como fundamento do pedido, a Requerente alega, em síntese, que, embora os veículos se encontrassem registados em seu nome à data a que se reportam os factos tributários a que respeitam as questionadas liquidações, não era a efectiva proprietária dos veículos em causa porquanto no âmbito da sua actividade empresarial havia já transmitido a propriedade dos mesmos.

3. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) respondeu suscitando questão prévia relativa à falta de objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, invocando, em consequência da inexistência de objecto sindicável, excepção dilatória consubstanciada na incompetência material do tribunal para conhecer do mérito da causa.

4. O tribunal arbitral foi regularmente constituído em 15-04-2014 e, considerada a questão prévia e excepção suscitadas pela Requerida, decidiu pelo seu imediato conhecimento, antes de proceder a quaisquer diligências instrutórias.

5. O processo contém todos os elementos (documentais) necessários e suficientes para o tribunal decidir, pelo que não houve necessidade de convocar a reunião prevista no art. 18.º do RJAT.

6. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (*arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03*).

II - Matéria de facto.

7. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais:

7.1. A Requerente é uma instituição financeira que tem por objecto social a prática das operações permitidas aos bancos, com excepção da recepção de depósitos, dispondo, para o efeito, de todas as autorizações legalmente exigíveis.

7.2. No âmbito da sua actividade, celebra com os seus clientes contractos de Aluguer de Longa Duração e contractos de Locação Financeira, de veículos automóveis, findos os quais transmite a propriedade dos mesmos aos respectivos locatários ou a terceiros.

7.3. Segundo a Requerente, foi esta notificada, entre 14 de Novembro de 2013 e 20 de Dezembro do mesmo ano, de liquidações officiosas de IUC relativas aos veículos e aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, tendo efectuado o pagamento voluntário do imposto

aleadamente em falta, com dispensa dos juros compensatórios ¹, conforme notas de cobrança e valores constantes do seguinte quadro:

Veículo	Ano	Doc.cobrança	Imposto
..-.-..	2009	2009 ...	€ 16,40
..-.-..	2010	2010 ...	€ 29,00
	2011	2011 ...	€ 30,00
	2012	2012 ...	€ 31,00
..-.-..	2009	2009 ...	€ 48,00
..-.-..	2009	2009 ...	€ 51,30
..-.-..	2009	2009 ...	€ 32,80
..-.-..	2009	2009 ...	€ 29,00
..-.-..	2010	2010 ...	€ 48,00
..-.-..	2012	2012 ...	€ 17,25
..-.-..	2011	2011 ...	€ 30,00
..-.-..	2009	2009 ...	€ 51,30
	2010	2010 ...	€ 51,70
	2012	2012 ...	€ 54,06
..-.-..	2009	2009 ...	€ 29,00
..-.-..	2010	2010 ...	€ 33,10
	2011	2011 ...	€ 33,83
..-.-..	2009	2009 ...	€ 29,00
	2010	2010 ...	€ 29,00
	2011	2011 ...	€ 30,00
	2012	2012 ...	€ 31,00
..-.-..	2011	2011 ...	€ 16,86
..-.-..	2012	2012 ...	€ 17,25

¹ Atendendo à data do pagamento - 14.11.2013 - e ao termo do prazo legal de cobrança das dívidas em causa, infere-se que a anulação dos juros compensatórios ter-se-á efectuado a coberto do regime excepcional de regularização de dívidas fiscais aprovado pelo DL 151-A/2013, de 31 de Outubro.

..-.-..	2012	2012 ...	€ 50,00
..-.-..	2009	2009 ...	€ 261,70
..-.-..	2012	2012 ...	€ 128,43
..-.-..	2012	2012 ...	€ 160,78
..-.-..	2012	2012 ...	€ 160,78
..-.-..	2009	2009 ...	€ 32,80
	2010	2010 ...	€ 33,10
	2011	2011 ...	€ 33,83
	2012	2012 ...	€ 34,61
..-.-..	2009	2009 ...	€ 29,00
..-.-..	2010	2010 ...	€ 16,40
..-.-..	2009	2009 ...	€ 16,40
..-.-..	2010	2010 ...	€ 29,00
	2011	2011 ...	€ 30,00
..-.-..	2012	2012 ...	€ 31,00
..-.-..	2012	2012 ...	€ 17,25
..-.-..	2009	2009 ...	€ 32,80
..-.-..	2011	2011 ...	€ 33,83
..-.-..	2010	2010 ...	€ 48,00
..-.-..	2012	2012 ...	€ 17,25
..-.-..	2012	2012 ...	€ 50,00
..-.-..	2012	2012 ...	€ 160,78
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2011	2011 ...	€ 124,15
..-.-..	2010	2010 ...	€ 48,00

	2011	2011 ...	€ 49,00
	2012	2012 ...	€ 50,00
...-...-...	2010	2010 ...	€ 48,00
	2011	2011 ...	€ 49,00
	2012	2012 ...	€ 50,00
			€ 3 339,64

7.4. Todavia, a Requerente manifesta a sua discordância relativamente aos mencionados actos de liquidação, na medida em que os veículos sobre que impedia o pagamento de IUC não eram sua propriedade à data identificada pela AT como data da ocorrência do facto gerador do imposto, facto que comprova através de cópia da facturação emitida.

III - Questões prévias.

Sintetizados os elementos factuais relevantes, importa, antes de mais, analisar e decidir as questões prévias suscitadas pela Requerida que, como acima referido, se prendem com a falta de objecto do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, com a incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do mérito do pedido.

Da falta de objecto do pedido.

8. Relativamente a esta questão prévia, alega a Requerida:

"Resulta do pedido de pronúncia arbitral que a Requerente vem submeter ao escrutínio deste tribunal arbitral os actos de liquidação oficiosa de IUC relativos aos períodos de tributação de 2009 a 2012, alegando ter sido notificada dessas liquidações oficiais entre 13.11.2013 e 20.12.2013.

Todavia, a Requerente labora em erro ao identificar o objecto do presente litígio não tendo sido no caso vertente entidade (sic!) pela Entidade Requerida quaisquer liquidações oficiais, razão pela qual se propugna pela excepção peremptória de falta de objecto atendendo aos argumentos que infra se expõem."

9. A Requerida fundamenta a excepção suscitada nos seguintes termos:

"Efectivamente, alega a Requerente ter procedido ao pagamento nas pretensas liquidações oficiosas, juntando para o efeito o comprovativo que consta dos documentos juntos de 2 a 59.

Ora, analisados os documentos em questão é indubitavelmente que os mesmos não configuram liquidações oficiosas emitidas pela Entidade Requerida, mas sim de documentos de cobrança de IUC, extraídos pela Requerente do Portal das Finanças.

Ou seja, à revelia do alegado pela Requerente a entidade Requerida não procedeu à notificação das liquidações em crise, nem relativamente à Requerente foram emitidas liquidações oficiosas para os anos em questão e para as viaturas mencionadas nos aludidos doc. n.ºs 2 a 59.

...

Extrai-se assim de forma clara e inequívoca que a entidade Requerida não procedeu à emissão ou notificação de quaisquer liquidações oficiosas de IUC referentes aos anos de 2009 a 2012, e respeitantes às viaturas melhor identificados nos docs. n.º 2 a 59 juntos pela Requerente.

Ou seja, foi a Requerente que sem ter sido notificada para o efeito procedeu à emissão dos documentos de cobrança relativamente a cada uma das viaturas e para os anos de 2009 a 2012."

10. Do exposto, conclui a Requerida que:

"(...) o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral não se escora sobre actos de liquidação oficiosa emitidos pela Requerente (sic!), mas sim de documentos de cobrança que a Requerente de forma totalmente voluntária extraiu do Portal das Finanças, e sob os quais procedeu ao pagamento."

Terminando por considerar que:

"Neste desiderato, atendendo à falta de objecto do presente processo em face de não terem sido emitidos actos de liquidação oficiosa de IUC pela entidade Requerida, a qual constitui uma excepção peremptória, a qual se invoca para todos os efeitos legais, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 577.º do CPC na redacção dada pela Lei n.º 41/2013 de 26 de Junho aplicável ex-vi Art. 1.º do CPTA a qual dá lugar à absolvição da R. do pedido nos termos e para o efeitos no disposto do n.º 3 do Art. 576.º do CPC."

11. No entanto, acrescenta a Requerida:

"Ainda que assim não se entenda, o que somente por mera hipótese académica se admite, e se entenda que ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do Art. 2.º do RJAT, tais actos consubstanciam actos de autoliquidação e como passíveis de serem sindicados, referira-se desde já que tal entendimento enferma de erro nas suas premissas atendendo aos argumentos que se expõem.

Efectivamente, os actos de autoliquidação são sindicáveis contenciosamente tendo o tribunal Arbitral competência para a sua apreciação nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do Art. 2.º do RJAT.

Todavia, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, prescreve que em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, no prazo de 2 anos a contar da apresentação da declaração.

In casu, a Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa relativamente aos actos de autoliquidação, razão pela qual também por esta via não são susceptíveis de serem sindicados tais actos de autoliquidação."

12. Notificada da resposta da AT, a Requerente pronuncia-se sobre a matéria da invocada excepção nos seguintes termos:

" A requerente foi confrontada na sua parte privativa do Portal das Finanças com uma séria de dívidas de IUC, documentadas naquilo que a AT chama de notas de cobrança (documentos de cobrança).

Para efeitos da sua situação fiscal, as dívidas de IUC documentadas pelas referidas notas de cobrança eram já passíveis de pagamento e foram pagas pela requerente conforme consta da documentação anexa ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Foi uma prioridade para a requerente proceder ao pagamento daquelas dívidas de IUC aparecidas no sistema, uma vez que a lesividade decorrente da impossibilidade de obter para os mais variados efeitos da sua actividade comercial, uma certidão negativa de dívidas (certidão de situação contributiva regularizada), ultrapassava em muito a lesividade das concretas liquidações de imposto, pressupostas naquelas dívidas e que lhe são logicamente antecedentes.

No mais a requerente não sabe, nem tem como saber. E acha altamente preocupante que a AT, com respeito a uma pluralidade de situações de dívidas em sede de IUC que a requerente desconhecia e não inventou, constantes do sistema informático da AT em estágio que permitia o seu pagamento, venha dizer agora que não tem nada a ver com isso, e que teria sido a requerente a responsável pela geração das notas de cobrança, o que quer que seja que isso possa exactamente querer dizer.

As dívidas de IUC (estas e muitas outras) aparecidas no sistema informático da AT (na área de acesso reservado à requerente), são um facto indesmentível da criação da AT, a possibilidade do seu pagamento é também um facto indesmentível da responsabilidade da AT, e a qualificação dos seus montantes muito concretos, ano e matrícula do imposto, é também da inteira responsabilidade da AT e respectivo sistema informático.

Estas dívidas de IUC pressupõem lógica e necessariamente uma série de liquidações de IUC, sendo irrelevante para o caso no meio pelo qual a requerente tomou delas conhecimento: o facto é que tomou e na forma mais lesiva possível (imputação pela AT de uma dívida de imposto à requerente), e o facto é que contra elas reagiu via pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

A terminar, mais constata a requerente que pagou as dívidas de IUC em Dezembro de 2013 e até à data (Junho de 2014), não foi ainda notificada directamente ou ex professo, das liquidações. Com outros contribuintes está-se a passar exactamente a mesma coisa.

Donde a suspeita deste grave comportamento da parte da AT: coloca as dívidas de IUC visíveis para os contribuintes nas respectivas áreas reservadas do Portal das Finanças; estes acodem a pagar para evitar ficarem impedidos de obter certidões negativas de dívidas fundamentais para variadíssimos efeitos (ou para evitar, designadamente em fim de exercício, verem prejudicados os benefícios fiscais que se encontrem a fruir, por exemplo); pagamento feito, a AT dá por encerrado o assunto e não notifica ou dá a conhecer via Portal das Finanças (área reservada), mais nada, e depois vem invocar que não há liquidação (o que por si só é uma impossibilidade lógica) susceptível de ser discutida em Tribunal."

13. A Requerente termina a sua resposta com as seguintes considerações:

"Isto parece animado da mais pura má fé. Ora, atendendo à presunção legal constante do artigo 59.º, n.º 2, da LGT (presunção de boa fé), será de concluir que os representantes da AT nestes autos se equivocaram quando invocaram a ausência de liquidação levada ao conhecimento da requerente (no caso levada ao conhecimento da requerente via inscrição de dívida na área reservada do Portal das Finanças e via documento de cobrança associado à mesma gerado por esse mesmo Portal).

Caso assim não se entenda, i.é, caso por absurdo se venha a concluir ter havido cobrança de um importância a título de IUC de determinado ano e com referência a determinada matrícula, num cenário de ausência de liquidação de imposto lógica e legalmente pressuposta nessa cobrança, estar-se-á então perante o tipo penal previsto no artigo 379.º do Código Penal - agravada pelo facto de até à data não haver sinal da mínima intenção por parte da AT de devolver as quantias recebidas da requerente -, devendo ser extraída certidão destes autos para remessa ao Ministério Público para que se inicie o competente procedimento criminal."

14. Do confronto das posições expressas pela Requerida e pela Requerente quanto à questão prévia da falta de objecto do presente pedido por aquela suscitada, não pode o tribunal deixar de manifestar perplexidade, questionando-se sobre como seria possível efectuar-se o pagamento de um tributo, através de documento de cobrança emitido pela entidade competente, sem que a dívida a que o mesmo respeita se mostrasse devidamente liquidada.

15. Com efeito, o documento de cobrança (DUC) constitui o título que exprime a obrigação pecuniária decorrente da relação entre o Estado e o devedor. Emitido pelos serviços que administram as respetivas receitas, este documento deve conter, designadamente, a identificação do organismo ou serviço processador - neste caso, a identificação da entidade liquidadora - o período a que respeita, o número que lhe é atribuído, a identificação da entidade devedora, incluindo o número de identificação fiscal, a natureza e o montante da receita bem como a data limite de pagamento.²

16. Da análise dos documentos de cobrança juntos ao presente processo - *Docs. 2 a 59* - verifica-se que estes obedecem aos requisitos legais supra referidos, permitindo a sua utilização para o fim a que se destinam.

17. Para além dos referidos elementos, verifica-se também que os mencionados documentos contêm a demonstração da liquidação do imposto e dos juros compensatórios a que respeitam, embora estes tenham sido objecto de posterior anulação, conforme se verifica dos documentos que integram o processo administrativo.

18. Diversamente do que alega a Requerida como fundamento da excepção que suscita, não se extrai dos referidos documentos de cobrança que exista uma dissociação entre estes e as dívidas a que respeitam: cada documento identifica a entidade liquidadora (AT), o

² Cfr. art. 11.º, do Regime da Tesouraria do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho e Portaria n.º 1423-I/2003, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regulamento do Documento Único de Cobrança.

devedor (a Requerente), o tributo em causa, bem como o veículo e período a que respeita, dele contendo ainda, em detalhe, os elementos relevantes para a determinação da base tributável e quantificação do imposto e juros compensatórios.

19. Segundo a Requerida, estes documentos de cobrança não configuram liquidações officiosas emitidas pela AT, *"mas sim documentos de cobrança de IUC extraídos pela Requerente do Portal das Finanças"*. Qualquer que seja o significado exacto desta afirmação, não pode deixar de concluir-se que se a Requerente os extraiu do Portal das Finanças, cuja gestão é da exclusiva competência e responsabilidade da AT, é porque eles lá estavam em condições de ser extraídos e de com os mesmos ser efectuado o pagamento da dívida que exprimem, conforme veio a ser feito.

20. Ou seja, dos elementos constantes das referidas notas de cobrança não pode deixar de extrair-se que a liquidação tributária que os mesmos titulam se encontrava já efectuada no momento em que a Requerente a elas teve acesso. Tanto assim que dos referidos documentos constam, expressamente, notas demonstrativas do apuramento do imposto e dos juros compensatórios a que se referem.

21. De um mero raciocínio lógico decorre que em algum momento, prévio à emissão das referidas notas de cobrança, as liquidações tributárias a que estas respeitam foram efectuadas.

22. Todavia, não resulta claro do que vem alegado pelas Partes, nem dos elementos documentais, designadamente do processo administrativo, que integram o presente processo, se as questionadas liquidações foram efectuadas por iniciativa da Requerente ou, officiosamente, por iniciativa da Administração Tributária.

23. Por via de regra, a liquidação dos tributos efectua-se por iniciativa dos sujeitos passivos da obrigação tributária, através de declarações, nalguns casos meramente verbais, noutros apresentadas em suporte físico ou através de transmissão electrónica de dados.

24. Na terminologia utilizada nos diversos Códigos e leis fiscais, é designada por liquidação oficiosa a que é efectuada por iniciativa dos serviços tributários competentes, em caso de incumprimento declarativo dos obrigados fiscais ou sempre que as declarações por aqueles apresentadas enfermem de erro ou omissão que não permita a liquidação do imposto que seria efectivamente devido. Com este sentido, é esta a designação acolhida no Código do IUC (CIUC, art. 18.º).

25. Nos casos em que não seja efectuada com base nos elementos declarados pelo sujeito passivo, a liquidação efectuada por iniciativa da Administração Tributária - liquidação oficiosa – está dependente de comunicação prévia para o exercício do direito de audição, estando o acto sujeito a dever especial de fundamentação e notificação do destinatário (LGT, arts. 60.º, n.º1, al. a) e 77.º n.º 1; e CPPT, art. 36.º).

26. Diversamente, e sem prejuízo do dever de fundamentação, as liquidações efectuadas com base nas declarações apresentadas pelos sujeitos dispensam a comunicação para audição prévia, mas mantêm-se sujeitas a notificação, sem o que carecem de eficácia.

27. No presente caso, não se consegue descortinar quer do que vem alegado pelas Partes quer do processo administrativo junto, se as liquidações a que respeitam os pagamentos efectuados foram processadas por iniciativa da Administração Tributária ou se, diversamente, foram originadas por iniciativa do sujeito passivo.

28. O que, com segurança, desses elementos se pode extrair, é que as liquidações em causa foram efectuadas pela entidade competente, de alguma forma levadas ao conhecimento do sujeito passivo e, uma vez efectuado o respectivo pagamento, a Administração Tributária deu como "Findo" o respectivo procedimento de liquidação, considerando regularizadas as situações a que a mesmas respeitam.

29. Pode também concluir-se da análise dos referidos elementos que, como alega a Requerida, não foram as referidas liquidações validamente notificadas à Requerente.

30. Com efeito, decorre das normas legais aplicáveis, que o acto tributário só produz efeito em relação aos contribuintes quando lhe for validamente notificado. Enquanto tal formalismo legal não for cumprido, o acto é ineficaz (Cfr. CPPT, art. 36.º, n.º 1; e LGT, art. 77.º, n.º 6).

31. No entanto, não obstante a referida deficiência, a dívida tributária foi qualificada, quantificada e imputada ao respectivo sujeito passivo pela entidade competente, e por aquele voluntariamente paga com base em documentos de cobrança por esta emitidos e que, aceitando o pagamento, deu por concluído o procedimento, conforme se verifica do processo administrativo.

32. Porém, a falta, ou insuficiência, de notificação válida não afecta a validade do acto de liquidação efectuado pela entidade competente, mas tão-somente a sua eficácia conforme, de resto, é entendimento pacífico dos tribunais superiores.³

33. Resulta, assim, não subsistirem dúvidas quanto à existência e validade das questionadas liquidações que, independentemente de se qualificarem como officiosas, no sentido de terem sido efectuadas por iniciativa da Administração Tributária, ou terem sido suscitadas por iniciativa do sujeito passivo, constituem actos lesivos, susceptíveis de impugnação pelo interessado (LGT, arts. 9.º, n.º 2 e 95.º, n.º 1).

34. Face ao exposto, o tribunal não pode deixar de concluir pela insubsistência da questão suscitada pela Requerida, quanto à falta de objecto do presente pedido de pronúncia, que, assim, declara improcedente.

Da incompetência material do tribunal.

³ Cfr, entre outros, STA, Acs. de 2.4.2003, de 30.4.2003, de 3.5.2006 e de 19.1.2011, nos Procs. 37/03, 1640/02, 154/06 e 1034/10, respectivamente.

35. De alguma forma relacionada com a antecedente, a Requerida suscita questão prejudicial relativa à incompetência material do tribunal arbitral para apreciar e decidir o pedido objecto do litígio, atendendo à inexistência de actos de liquidação oficiosa de IUC emitidos pela AT, o que, em seu entender, *"consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do CPC ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT"*.

36. Fundamentando a excepção que invoca, diz a Requerida:

"Em consequência da falta de objecto do presente pedido de pronúncia o Tribunal arbitral não tem competência para sindicar os actos em questão.

Conforme deixámos bem patente, a entidade requerida não emitiu quaisquer actos de liquidação oficiosa de IUC dos anos de 2009 a 2012 referentes às viaturas melhor identificadas nos docs. 2 a 59.

Ora, conforme prescreve a alínea a) do n.º 1 do Art. 2.º do RJAT, compete aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

No caso vertente não nos encontramos perante actos de liquidação oficiosa emitidos pela entidade Requerida mas sim documentos de cobrança que a Requerente voluntariamente extraiu e pagou.

Logo, não estando perante actos de liquidação de tributos (IUC), como se encontra explicitado no teor da alínea a) do n.º 1 do Art. 2.º do RJAT, o Tribunal Arbitral é incompetente para sindicar tais actos."

37. Conforme decidido relativamente à questão prévia suscitada pela Requerida quanto à alegada inexistência de objecto do presente recurso, entende o tribunal que, no presente caso, se está perante actos tributários praticados pela Administração Tributária que, não tendo sido validamente notificados ao sujeito passivo, carecem de eficácia.

38. Contendo, embora, a referência aos elementos essenciais das liquidações a que se reportam bem como a respectiva data limite de pagamento, as notas de cobrança emitidas pela AT, em momento anterior ao das respectivas liquidações, são, de todo, ineficazes em relação ao sujeito passivo.⁴

39. Porém, como já acima se referiu, a falta, ou insuficiência, da notificação não afecta a validade do acto de liquidação, mas tão-somente a sua eficácia.

40. Assim, pese embora a deficiência apontada, os actos tributários cuja anulação constitui objecto do presente processo, tendo sido praticados por entidade competente para o efeito, mantêm-se válidos.

41. No entanto, e no que concerne à alegada incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do mérito do pedido, a Requerida suscita, ainda, uma outra questão, conexa com a hipótese de se considerar que a obtenção das referidas notas de cobrança resultaria de actos de autoliquidação e, como tal, passíveis de serem sindicados.

42. Referindo que tal entendimento enferma de erro nas suas premissas, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

" Efectivamente, os actos de autoliquidação são sindicáveis contenciosamente tendo o tribunal arbitral competência para a sua apreciação nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT.

Todavia, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 131.º do CPPT, prescreve que em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, no prazo de 2 anos a contar da apresentação da declaração.

In casu. a Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa relativamente aos actos de autoliquidação, razão pela qual, também por esta via não são susceptíveis de serem sindicalizados tais actos de autoliquidação."

⁴ Cfr. STA, Ac. de 16.12.2009, Proc. 747/09.

43. Com efeito, a competência material do tribunal arbitral compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta (RJAT, art. 2.º, n.º 1, al. a).

44. A vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos (RJAT, art.4.º, n.º 1).

45. Ao abrigo da norma citada e atendendo à especificidade e valor das matérias em causa, a vinculação da AT à referida jurisdição encontra-se estabelecida na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, cujo artigo 2.º, alínea a) dela excepciona, designadamente, as *"pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário."*

46. Relativamente aos actos de autoliquidação, determina o art. 131.º do CPPT que, salvo nos casos em que esteja em causa exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, a respectiva impugnação depende da precedência de reclamação graciosa.

47. A autoliquidação, efectuada pelo próprio sujeito passivo com base nos elementos que apura e declara à AT para efeitos de controle, depende de previsão legal que expressamente lhe atribua tal competência.

48. Não é este o caso do IUC. Totalmente informatizado, o procedimento de liquidação deste tributo assenta na utilização, pela Autoridade Tributária e Aduaneira dos elementos

constantes das bases de dados de veículos e da propriedade automóvel, como, de resto, vem sendo claramente afirmado pela própria Administração Tributária ⁵.

49. Por regra, a liquidação deste tributo opera-se por recurso à *internet*, através do Portal das Finanças, nas condições de registo e acesso às declarações electrónicas, sendo a utilização deste meio obrigatório para as pessoas colectivas, salvo nos casos em que, por carência de elementos, a liquidação não possa efectuar-se por via electrónica. É o que se verifica, designadamente, nos casos em que o veículo não conste daquelas bases de dados, por se não encontrar matriculado em território português ou "*sempre que exista erro ou omissão de veículo tributável na base de dados, que não permita ao sujeito passivo liquidar o imposto através da internet.*" (CIUC, art.º 16.º, n.ºs 2 e 3).

50. Exceptuados os casos referidos no número anterior, e sempre que o sujeito passivo seja pessoa singular, o recurso à liquidação através do portal das finanças na internet pode ser afastado, podendo a liquidação ser solicitada pelo sujeito passivo em qualquer serviço de finanças, em atendimento ao público (CIUC, art. 16.º, . 3).

51. Tomando como referência os elementos constantes da base de dados, relativos à identificação do veículo e características relevantes para a definição objectiva da incidência tributária e aplicação da correspondente taxa bem como da incidência subjectiva, a liquidação é efectuada por meios informáticos, sendo de imediato emitido, pelos mesmos meios, o competente documento de cobrança, de que, além de outros elementos relevantes para o pagamento, consta a demonstração da respectiva liquidação (CIUC, art. 16.º, n.º 4).

52. Em situações normais, como, eventualmente, será o caso das que se evidenciam no presente processo, é ao sujeito passivo que cabe a iniciativa de provocar a liquidação,

⁵ Vd. Conforme informação vinculativa, disponibilizada no site da AT, homologada por Despacho da Subdirectora Geral da Área dos Impostos sobre o Património, de 18.4.2011: "A DGCI apenas liquida o IUC relativamente aos veículos que integrem a incidência objectiva do imposto, de acordo com os elementos fornecidos pelo IRN, IP (respectivas Conservatórias do Registo Automóvel) e pelo IMTT (ex-DGV), que constituem a base de dados do IUC".

através da internet, nos moldes acima referidos ou junto de qualquer serviço de finanças, se tal possibilidade se não mostrar viável em consequência de erro ou omissão da base de dados ou sempre que a utilização daquele meio não seja obrigatória.

53. A referência à circunstância de a liquidação ser feita pelo próprio sujeito passivo através da internet não implica que se esteja perante uma situação em que a liquidação do tributo em causa - apuramento do montante de imposto devido em função dos elementos relevantes para a respectiva quantificação - seja deferida ao sujeito passivo. O que se passa é que as operações de liquidação são efectuadas por meios informáticos, geridos pela Administração Tributária e Aduaneira, não sendo permitido ao sujeito passivo alterar minimamente qualquer dos elementos que para elas relevam.

54. É o que, claramente, resulta do texto da lei: em caso de erro ou omissão na base de dados, o sujeito passivo terá de solicitar a liquidação junto de qualquer serviço de finanças (CIUC, art. 16.º, n.º 3, al. c).

55. Porém, a opção do legislador pela utilização intensiva de meios informáticos no procedimento de liquidação deste tributo, recorrendo à utilização de bases de dados relativas à matrícula e registo de propriedade dos veículos a ele sujeitos, e à via electrónica facultada aos sujeitos passivo como meio de cumprimento da obrigação, não deixaria de suscitar algumas dúvidas quanto à competência funcional para efectuar a liquidação, designadamente, no tocante às garantias dos contribuintes.

56. Esta questão foi, desde logo, lapidarmente resolvida no n.º 1 do art. 16.º do CIUC, que, peremptoriamente, estabelece, que **"A competência para a liquidação é da Autoridade Tributária e Aduaneira"**. E para afastar quaisquer dúvidas que pudessem subsistir a referida norma viria, ainda, a ser objecto de clarificação, através da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, no sentido de que, **" para todos os efeitos legais, se considera o ato tributário praticado no serviço de finanças da residência ou sede do sujeito passivo."**

57. Não se estando, assim, perante actos de autoliquidação, cuja impugnabilidade careça de reclamação prévia ao abrigo do art. 131.º do CPPT, nem se reconhecendo, nos termos atrás referidos, a falta de objecto do presente pedido, não pode proceder a excepção invocada pela Requerida.

58. Nestes termos, o tribunal considera-se materialmente competente para apreciar e decidir o pedido objecto do presente litígio, ao abrigo do disposto nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03.

IV - Cumulação de pedidos.

59. Considerando a existência de uma relação directa entre as liquidações tributárias cuja ilegalidade questiona, a Requerente optou por pedir a apreciação conjunta dos actos tributários em causa.

60. Considerada a identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto nos arts. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à pretendida cumulação de pedidos.

V - Matéria de direito.

61. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade dos actos de liquidação de IUC relativos aos períodos de 2009, 2010, 2011 e 2012 e aos veículos que identifica em lista anexa ao referido pedido, invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, não ser a proprietária do veículo e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

62. Sobre a definição da incidência subjectiva do IUC, evidenciam-se, desde logo, posições diametralmente opostas entre a AT e a Requerente: para aquela, o sujeito passivo deste imposto é a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado; enquanto que para

esta, a norma de incidência estabelece uma presunção, derivada do registo, ilidível por força do disposto no art. 73.º da LGT.

63. Assim, sobre a qualidade de sujeito passivo da obrigação de imposto que lhe é imputada, alega a Requerente que, à data da ocorrência dos factos tributários, não era proprietária dos veículos a que se reportam as questionadas liquidações, pois que os mesmos haviam já sido vendidos aos respectivos locatários ou a terceiros.

64. Todavia, não sendo actualizado o registo dos identificados veículos, nele continuou a constar, com proprietária, a Requerente, situação que se mantinha à data em que foram efectuadas as questionadas liquidações tributárias.

65. Segundo entendimento da AT, expresso na respectiva resposta, basta que se verifique a inscrição registral do veículo em nome de uma determinada pessoa para que esta se qualifique como sujeito passivo da obrigação tributária do IUC.

66. Com efeito, decorre do art. 3.º, n.º 1, do CIUC, que são sujeitos passivos os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais aqueles se encontrem registados.

67. Com relevância para a decisão a proferir no presente processo, a questão a analisar centra-se, primeiramente, na interpretação da norma do n.º 1 daquele art. 3.º do CIUC, no sentido de se determinar se a norma de incidência subjectiva nela inscrita admite, ou não, que a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado na Conservatória do Registo Automóvel possa demonstrar, através dos meios de prova admitidos em direito, que não obstante tal facto, não é proprietário do veículo no período a que o tributo respeita e afastar assim a obrigação de imposto que sobre ela recai.

68. Em suma, trata-se de saber se tal norma consagra uma presunção legal de incidência tributária, susceptível de elisão, nos termos gerais, como pretende a Requerente ou se, diversamente, como entende a AT "*o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º*

1 (do CIUC), quem são os sujeitos passivos do IUC, estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou, nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados."

Sendo esta a questão central a decidir no presente pedido de pronúncia arbitral, importa analisar mais detalhadamente as posições em confronto.

Posição da Requerente (SP).

69. Sobre esta matéria e como fundamento do pedido de pronúncia arbitral, alega o Requerente, em síntese, que:

- a) Às datas a que se reportam os factos tributários do IUC que originaram as questionadas liquidações, não era proprietário do veículo e, conseqüentemente, não assume a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado;
- b) Face ao disposto no artigo 73.º da LGT, que prevê que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, a incidência subjectiva do tributo em causa, fundada na presunção de propriedade derivada do registo, pode ser afastada mediante prova em contrário;
- c) Não basta, assim, que se verifique a inscrição no registo do veículo, em nome de uma determinada pessoa para que esta se qualifique como sujeito passivo da obrigação tributária;
- d) A norma do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC admite que a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado na Conservatória possa demonstrar através dos meios de prova admitidos em direito, que não é proprietária do veículo no período a que o imposto respeita e afaste assim a obrigação de imposto que sobre ela recai;
- d) As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através de procedimento contraditório previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via da reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiam;

e) No caso em apreço, a Requerente não utilizou o referido procedimento próprio, pelo que o presente pedido de pronúncia arbitral consubstancia o meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC que suporta as liquidações cuja anulação constitui o objecto do presente pedido.

f) Por forma a ilidir a presunção decorrente da inscrição no registo automóvel, a Requerente apresenta cópia das facturas/recibo de venda (Docs. 60 a 99).

Posição da Requerida (AT).

70. Ao alegado pela Requerente, respondeu a AT no sentido de que "*o entendimento propugnado pela Requerente incorre, 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 sistema 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."*

71. Com efeito, estabelece o n.º 1 do art. 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.*"

72. Desenvolvendo a sua posição, diz a Requerida, em síntese, que "*O legislador tributário ao estabelecer claramente no artigo 3.º, nº1 quem são os sujeitos passivos do IUC, estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (...) considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados."*

73. Em defesa deste ponto de vista, acentua a Requerida que "*o legislador não usou a expressão "presumem-se" como poderia ter feito". Assinala, ainda, a circunstância de "o normativo fiscal estar repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do n.º 1 do art. 3.º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente para efeitos*

de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, de residência e de localização, entre muitos outros."

74. Como exemplo, entre outros, refere a norma da alínea a) do n.º 2 do art. 2.º do CIMT, em que o legislador tributário não presume que *"há lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 do artigo 2.º do CIMT, na outorga de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro."* Neste caso, *"o legislador expressa e intencionalmente assimila este contrato a uma transmissão onerosa de bens para efeitos de IMT"*. Do mesmo modo, no caso do art. 17.º do CIRC, o legislador também não estabelece que os excedentes líquidos das cooperativas se presumem como resultado líquido do período mas que estes se consideram como tal. Depois de referir que grande parte das normas de incidência do IRC têm como *ratio* subjacente determinar o que deve ser considerado rendimento para efeitos deste imposto ter-se-ia de concluir que ao usar a expressão "considera-se" o legislador fiscal teria consagrado uma presunção em praticamente todas as normas de incidência do IRC que seria afastada precisamente porque a contabilidade prescreve soluções diferentes das do CIRC, sendo exactamente o fim do legislador afastar as regras contabilísticas.

75. Na sequência deste raciocínio, conclui a Requerida que *"é imperativo concluir que, no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários...) as pessoas em nome das quais os mesmos (os veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal. Pelo que, "entender que o legislador consagrou aqui uma presunção seria inequivocamente efectuar uma interpretação contra legem."*

76. Por outro lado, apelando ao elemento sistemático, entende a Requerida que *"a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando, o entendimento por esta sufragado qualquer apoio na lei."* Isto porque, no mesmo sentido do que dispõe o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, *"estabelece o artigo 6.º do CIUC, sob a epígrafe "Facto Gerador e*

Exgibilidade", no seu n.º 1, que "O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. Ou seja, "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.... 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".

77. Sustenta, ainda, a Requerida que " *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 contractos 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. 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.*"

78. Para além da fundamentação exposta, considera a Requerida ser ainda de referir que "a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição."

79. Defendendo que "O sempre propalado princípio da capacidade contributiva não é o único nem o principal princípio fundamental que enforma o sistema fiscal" e que "Ao lado deste princípio 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", considera a Requerida que se impõe, "por isso que na tarefa interpretativa do artigo 3.º do CIUC o princípio da capacidade contributiva seja articulado, ou se se preferir temperado, com aqueles outros princípios."

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

80. Expostas, em síntese e com parcial transcrição, as posições da Requerente e da Requerida, estarão claramente definidas:

- para a Requerente, a incidência subjectiva do IUC assenta numa presunção de propriedade, derivada do registo automóvel, susceptível de elisão nos termos legais; e
- para a Requerida, a norma do CIUC não estabelece qualquer presunção, expressando entendimento no sentido de que o legislador definiu como sujeito passivo deste tributo, **expressa e intencionalmente**, o proprietário do veículo identificado no respectivo registo.

Incidência subjectiva do IUC.

81. Com ressalva do disposto no n.º 2, relativamente a situações de venda com reserva de propriedade e locações que assumam natureza de financiamento, estabelece o art. 3.º do CIUC, que são sujeitos passivos deste imposto os proprietários dos veículos, sendo como tal consideradas as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

82. O recurso ao registo automóvel como elemento estruturante do sistema de liquidação deste tributo evidencia-se ao longo de todo o respectivo Código. Refira-se, designadamente, o seu art. 6.º relativo à definição do facto gerador da obrigação de

imposto, cujo n.º 1 prevê ser constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. Deste preceito decorre que os veículos automóveis que não estejam, nem devam estar, registados em território português, apenas ficam abrangidos pela incidência objectiva deste tributo se no mesmo permanecerem por período superior a 183 dias, conforme dispõe o n.º 2 do mesmo artigo. É, pois, uma norma que, recorrendo ao elemento registral, estabelece, simultaneamente, o facto gerador do imposto e a respectiva conexão fiscal. É, também, dos elementos do registo automóvel que se extrai o momento do início do período de tributação e constituição da obrigação tributária e, de uma maneira geral, todos os elementos necessários à liquidação do imposto em causa, como, de resto, bem acentuado vem na resposta elaborada pela AT.

83. Todavia, da dependência do regime de tributação do IUC em relação ao registo automóvel não se pode extrair, como imediata conclusão, que a norma de incidência subjectiva, no segmento em que considera como proprietário a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado, não constitua um presunção de incidência. Haverá, pois, que recorrer a outros elementos interpretativos, com a especial relevância da noção legal de presunção.

Noção de presunção.

84. Segundo noção vertida no art. 349.º do C. Civil, presunções são as ilações que a lei, ou o julgador, tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. As presunções constituem meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos (art. 341.º do C. Civil). Assim, quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (art. 350.º, n.º1, do C. Civil). Todavia, as presunções, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário (art. 350.º, n.º 2, do C. Civil). Tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente dispõe, o art. 73.º da LGT.

Presunção e ficção.

85. A par de presunções, utilizadas no direito tributário principalmente como meio de afastar a possibilidade de fraude e evasão ou por razões de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, o legislador recorre, também com alguma frequência, a ficções. Diversamente da presunção, que parte de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido, a ficção, por seu lado, "*traduz-se num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas*"⁶ Há, pois, uma assinalável diferença entre uma e outra destas figuras, utilizadas, com alguma frequência, nas normas dos códigos e leis tributárias. Essa diferença, que não se encontra assinalada na fundamentação da posição da AT, será particularmente relevante na apreciação do presente caso.

86. Tomando como referência a exemplificação apresentada pela Requerida em abono da sua tese, poderemos considerar o caso do n.º 2 art. 17.º do CIRC, que para efeitos deste imposto, determina que "*os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do exercício*". Não ignorando o legislador do CIRC que as cooperativas, por força dos respectivos princípios e regime legal que lhes é aplicável, não podem ter como escopo a realização do lucro, imputa àqueles excedentes uma natureza distinta da realidade, para lhes atribuir uma consequência jurídica, qual seja a de resultado líquido do exercício para efeitos de aplicação das regras de determinação do lucro tributável das empresas.

87. Por outro lado, a existência, em paralelo, de presunções e ficções nas normas legais de incidência tributária é, ainda, mais notória, por exemplo, no art. 2.º do CIMT, referido na resposta da AT. Segundo o corpo do n.º 3 deste artigo "*Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1* (norma que define a regra geral de incidência deste tributo, consistente na transmissão onerosa do direito de propriedade sobre imóveis) *na outorga dos seguintes actos ou contractos*:

⁶ Cfr. Francisco Rodrigues Pardal, "O Uso de Presunções no Direito Tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 325-327. pags.20

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente-adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro."

e

e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro."

88. No primeiro dos referidos casos, está-se perante uma ficção, pois que o legislador não ignora que a possibilidade de cedência de posição contratual num contrato de promessa não implica a transmissão do direito de propriedade, objecto da incidência geral do referido imposto municipal. Mas, para efeitos tributários, atribui-lhe as correspondentes consequências. Já no caso segundo - ajuste de revenda, a que se refere a alínea e) do mesmo número - tem-se uma situação algo mais complexa, mas que, segundo a jurisprudência constante dos tribunais superiores, traduz uma presunção.

89. Como se chega a esta conclusão, se ambas as normas têm por finalidade e efeitos tributar como transmissões de propriedade de imóveis realidades que o não são? A resposta está, precisamente, no recurso ao conceito legal de presunção. A norma da al. e) do n.º 3 do art. 2.º do CIMT, no que respeita ao "ajuste de revenda" encontrava-se já prevista, em idênticos termos, no parágrafo 2.º do art. 2.º do anterior Código da Sisa: o promitente-comprador que ajustasse, com um terceiro, a venda do imóvel que havia prometido adquirir ficaria sujeito ao imposto, com base na presunção de que lhe havia sido entregue o bem objecto do contrato de promessa e que sobre ele havia agido como um proprietário, por via da cedência da sua posição contratual naquele contrato, mas apenas se o contrato translativo se viesse a realizar entre o primitivo promitente vendedor e aquele terceiro. Neste caso, o legislador criou a presunção de transmissão económica (tradição), abrangida pela incidência do imposto, sempre que o promitente adquirente agisse, perante terceiro e com anuência do primitivo promitente vendedor, como um verdadeiro proprietário, ajustando a revenda do bem em causa. É a existência da "tradição jurídica" - entrega do bem objecto do contrato de promessa - que a norma presume, para a tributar. E aqui

também, o legislador parte de factos conhecidos - a posição contratual e a transmissão jurídica do bem para um terceiro - para firmar um facto desconhecido, o ajuste de revenda. Presunção esta ilidível, por força do disposto no artigo 73.º da LGT.⁷

Presunções explícitas e implícitas.

90. Sustenta a requerida que o legislador fiscal, "*dentro da sua liberdade de conformação legislativa*" **expressa e intencionalmente** determina que se considerem como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, não utilizando a expressão "presumem-se" como tal, como poderia ter feito.

91. Com efeito, na definição da incidência subjectiva do ICI, do ICA e do IMV, impostos que o actual IUC veio substituir, foi essa a expressão utilizada pelo legislador. No âmbito dos impostos abolidos, estabelece-se que "*o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados*"⁸

92. No mesmo sentido, estabelece o art. 3.º, n.º 1, do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, aprovado pelo DL n.º 116/94, de 3/05, que são sujeitos passivos destes tributos "*os proprietários dos veículos presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*"

93. No que ao IUC diz respeito, o legislador optou por utilizar uma formulação diversa da norma de incidência subjectiva. Tal como nos impostos abolidos, continua a atribuir aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos. Porém, abandona a expressão "*presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome quem os mesmos*

⁷ Neste sentido, vd., entre outros, STA, Acórdãos de 21.4.2010, de 3.11.2010, de 2.5.2012 e de 6.6.2012, Procs. 924/09, 499/10, 895/11 e 903/11, respectivamente.

⁸ Vd. artigo 3.º, n.º1 do Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho.

se encontrem registados" em favor de "considerando-se como tais as pessoas (...) em nome das quais os mesmos se encontrem registados".

94. Diversamente da posição expressa pela AT, entendemos que se está perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma em questão e por duas ordens de razões: Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a norma que a estabelece se amolde ao respectivo conceito legal, vertido no art. 349.º do C. Civil, sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita, revelada pela utilização da expressão "presumem-se" ou apenas implícita ⁹. Por outro lado, a liberdade de conformação do legislador está limitada por princípios fundamentais consagrados na Constituição da República, de que, com relevância para o presente caso, avulta o princípio da igualdade. No plano tributário, este princípio traduz-se na generalidade e abstracção da norma que cria os elementos essenciais do tributo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Segundo se extrai do acórdão do TC n.º 343/97, de 29-04-97 " *A tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo*".

95. É 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.

96. Acresce que o Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, que disciplina o registo de veículos automóveis, não prevendo qualquer norma acerca do carácter constitutivo do registo da propriedade automóvel, estabelece, no n.º 1 do seu artigo 1.º que o registo automóvel visa apenas dar publicidade à situação jurídica dos bens. De acordo com o art.

⁹ Cfr. Jorge de Sousa, CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, pags. 586 e STA, Acs. de 29.2.2012 e de 2.5.2012, Procs. 441/11 e 381/12.

7.º do Código do Registo Predial, supletivamente aplicável ao registo automóvel, por remissão do art. 29.º daquele diploma, determina que o registo apenas "(...) **constitui presunção** de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define."

97. Pronunciando-se sobre esta matéria, o STJ, em Acórdão de 19 de Fevereiro de 2004, proferido no Processo n.º 3B4369, conclui que "(...) o registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível (presunção "juris tantum") da existência do direito (arts-1.º, n.º 1, e 7.º, do CRP84 e 350.º, n.º2, do C. Civil) bem como da respectiva titularidade, nos termos dele constantes (...)"

98. Assim, acompanhando-se a reiterada jurisprudência arbitral ¹⁰ relativa a situações idênticas, não pode 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.

Elisão de presunções

99. As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no art. 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiem.

100. No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento próprio, tendo antes optado pelo presente pedido de decisão arbitral que, assim, constitui meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC em que se suportam as liquidações

¹⁰ Vd. Decisões Arbitrais de 19.7.2013, 10.9.2013,15.10.2013,5.12.2013 e 14.2.2014, proferidas, respectivamente, nos Processos 26/2013-T, 27/2013-T, 14/2013-T, 73/2013-T e 170/2013-T.

tributárias cuja anulação constitui o seu objecto, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do DL 10/2011).

101. Para ilidir a presunção derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente oferece, como meio de prova, a facturação emitida com referência à transmissão dos veículos a que respeitam as liquidações questionadas (Docs.60 a 99).

102. Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, alega a Requerida que *"o disposto no Art. 3.º do CIUC refere que é sujeito passivo do imposto quem figurar como proprietário que consta da Conservatória do Registo Automóvel, daí que entendemos que todo o raciocínio propugnado pelo Requerente se encontrava eivado, não sendo possível ilidir a presunção estabelecida."*

103. No entanto, acrescenta a Requerida que "ainda que assim se entenda - o que somente por mera hipótese académica se admite - aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste Centro de Arbitragem, **importará, ainda assim, apreciar os documentos probatórios e o seu valor juntos pela Requerente com vista à elisão da presunção:**"

104. Referindo-se a cada um dos veículos a que respeitam as liquidações em causa, identificado pelo respectivo número de matrícula, sustenta a Requerida que:

"- A factura não é documento idóneo para comprovar a venda do veículo em causa, uma vez que a mesma não passa de um documento unilateralmente emitido pela Requerente,

- A factura em causa não é apta a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois aquele documento não revele por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e, a aceitação) por parte do pretense adquirente,

- Com efeito e como é do conhecimento público, não faltam casos de emissão de facturas referentes a transmissões de bens e/ou de prestações de serviços que nunca ocorreram,
- As regras do registo automóvel (ainda) não chegaram o ponto de uma factura unilateralmente emitida pela Requerente poder substituir o Requerimento de Registo Automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial,
- A inequívoca declaração de vontade do pretense adquirente poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes;
- A Requerente, porém, não juntou cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel quando podia e devia tê-lo feito ou seja, no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, encontrando-se precludida a possibilidade de o fazer em momento ulterior,
- O carácter sinalagmático da factura poderia ser indiciado mediante a prova do recebimento do preço nela constante por parte da Requerente, **para mais quando a própria factura refere que a mesma só é válida como recibo após boa cobrança,**
- A Requerente, porém, não juntou prova documental do recebimento do preço quando podia e devia tê-lo feito, ou seja, no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, encontrando-se precludida a possibilidade de o fazer em momento ulterior,

105. Com a referida fundamentação, conclui a Requerida. que a **"Requerente não logrou provar a pretensa transmissão do veículo aqui em causa."**

106. Se bem se extrai da posição da Requerida quanto à prova produzida, esta seria insuficiente para afastar a incidência tributária definida com base da propriedade, tal como consta do registo, que, em coerência com a posição de fundo por ela assumida, apenas seria afastada em função de actualização, atempada, do próprio registo.

107. Não sendo esse o entendimento do tribunal, importa avaliar a prova produzida pela Requerente no sentido de se determinar se é esta bastante para ilidir a presunção derivada

do registo automóvel que, no plano da incidência subjectiva, é acolhida para efeitos do IUC.

108. Para tanto, Importa ter-se presente que, na situação em análise, se está perante contractos de compra e venda que, relativos a coisa móveis e não estando sujeitos a qualquer formalismos especial (C. Civil, art. 219.º), operam a correspondente transferência de direitos reais (C. Civil, art. 408.º, n.º 1).

109. Tratando-se de contractos que envolvem a transmissão da propriedade de bens móveis, mediante o pagamento de um preço, têm aqueles, como efeitos essenciais, entre outros, o de entregar a coisa (C. Civil, arts. 874.º e 879.º).

110. No entanto, estando em causa um contrato de compra e venda que tem por objecto um veículo automóvel, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da corresponde aquisição a favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais superiores.¹¹ Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transacção, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova da transacção.

111. Para efeitos registrais, também não é exigível qualquer formalismo especial, bastando a apresentação à entidade competente de requerimento subscrito pelo comprador e confirmado pelo vendedor, que, através de declaração de venda confirma que a propriedade do veículo foi por aquele adquirida por contrato verbal de compra e venda (vd. Regulamento do Registo Automóvel, art. 25.º, n.º 1, alínea a).

112. Não obstante serem estas as regras decorrentes das disposições da lei civil, relativas ao informalismo da transmissão de coisas móveis e, sendo o caso, do respectivo registo, não pode deixar de ter-se também presente que, na situação em análise, estamos perante

¹¹ Cfr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

transacções comerciais, efectuadas por uma entidade empresarial no âmbito da actividade que constitui seu objecto social.

113. Nesse âmbito, a empresa está vinculada ao cumprimento de normas contabilísticas e fiscais específicas, em que a facturação assume especial relevância.

114. Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente dos bens está obrigada a emitir uma factura relativamente a cada transmissão de bens, qualquer que seja a qualidade do respectivo adquirente (CIVA, art. 29.º, n.º 1, alínea b).

115. Também de acordo com o disposto em normas tributárias, a factura deve obedecer a determinada forma, detalhadamente regulada nos artigos 36.º do Código do IVA e artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

116. É com base nesse documento emitido pelo fornecedor dos bens que o adquirente, quando se trate de um operador económico - como é o caso na grande maioria das situações a que se refere o presente processo - irá deduzir o IVA a que tenha direito (CIVA, art. 19.º, n.º 2) e contabilizar o gasto da operação (CIRC, arts. 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2).

117. Por seu lado, é também com base na facturação emitida que o fornecedor dos bens deverá contabilizar os respectivos rendimentos, conforme decorre do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC.

118. Desde que emitidas na forma legal e constituam elementos de suporte dos lançamentos contabilísticos em contabilidade organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal, os dados que delas constem são abrangidos pela presunção de veracidade a que se refere o artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

119. Com efeito, a referida presunção abrange não só os livros e registos contabilísticos, mas também os respectivos documentos justificativos, conforme, de resto, constitui

entendimento pacífico da própria administração tributária ¹² e da jurisprudência firmada dos tribunais superiores ¹³

120. A presunção de veracidade das facturas comerciais emitidas nos termos legais pode, porém, ser afastada sempre que as operações a que se referem não correspondam à realidade, bastando, para tanto, que a Administração Tributária recolha e demonstre indícios fundados desse facto (LGT, art. 75.º, n.º 2, al. a). ¹⁴

121. No presente caso, ainda que a Requerida afirme, generalizando, não faltarem casos de facturas referentes a operações que nunca ocorreram, não suscita qualquer dúvida quanto às operações tituladas pelas facturas apresentadas pela Requerente.

122. Considerada, pois, a relevância atribuída pela legislação tributária às facturas emitidas, nos termos legais, pelas empresas comerciais no âmbito da sua actividade empresarial e a presunção de veracidade das operações por elas tituladas, não pode deixar de considerar-se que as mesmas constituem, só por si, prova bastante das transmissões invocadas pela Requerente.

123. Considerando-se, assim, provada documentalmente a transmissão do direito de propriedade dos veículos em causa, há apenas que determinar, caso a caso, a data em que, segundo a respectiva factura, a mesma se terá verificado, atendendo a que a exigibilidade do imposto ocorre em cada um dos aniversários da data da matrícula, conforme prevê o artigo 6.º, n.º3, do CIUC, sendo esse o momento em que se define a relação jurídica tributária.

¹² Cfr. Parecer do Centro de Estudos Fiscais, homologado por despacho do Director-Geral dos Impostos, de 2 de Janeiro de 1992, publicado em Ciência e Técnica Fiscal n.º 365.

¹³ Cfr. STA, Ac. de 27.10.2004, Proc. 0810/04, TCAS, Ac. de 4.6.2013, Proc. 6478/13 e TCAN, Ac. de 15.11.2013, Proc. 00201/06.8BEPNF, entre outros.

¹⁴ Cfr. STA, Acs. de 24.4.2002, Proc. 102/02, de 23.10.2002, Proc. 1152/02, de 9.10.2002, Proc. 871/02, de 20.11.2002, Proc. 1428/02, de 14.1.2004, Proc. 1480/03, entre muitos outros.

124. Com base nos documentos que integram o presente processo - designadamente o respectivo processo administrativo - verifica-se que, à data da exigibilidade do imposto, a situação dos veículos, quanto à respectiva propriedade, era a que consta do seguinte quadro:

Matrícula		Liquidação		Transmissão da propriedade	
N.º	Data	Período	Exigibilidade	Data	Doc
.....	26.10.2004	2009	26.10.2009	29.10.2008	60
.....	29.04.2005	2010	29.4.2010	29.04.2009	61
		2011	29.4.2011		
		2012	29.4.2012		
.....	9.02.1999	2009	9.02.2009	11.02.2003	62
.....	22.01.2004	2009	22.01.2009	19.07.2007	63
.....	16.06.2005	2009	16.06.2009	28.05.2009	64
.....	16.06.2005	2009	16.06.2009	24.03.2009	65
.....	29.06.2006	2010	29.06.2010	30.09.2009	66
.....	18.08.2006	2012	18.08.2012	24.08.2011	67
.....	28.06.2007	2011	28.06.2011	5.07.2010	68
.....	9.12.2003	2009	9.12.2009	30.03.2009	69
		2010	9.12.2010		
		2012	9.12.2012		
.....	25.03.1997	2009	25.03.2009	27.03.2000	70
.....	22.07.1998	2010	22.07.2010	24.07.2002	71
		2011	22.07.2011		
.....	4.08.2003	2009	4.08.2009	8.09.2008	72
		2010	4.08.2010		
		2011	4.08.2011		
		2012	4.08.2012		
.....	21.09.2005	2011	21.09.2011	22.09.2010	73
		2012	21.09.2012		
.....	23.05.2006	2012	23.06.2012	31.05.2011	74
.....	28.08.2007	2009	28.08.2009	2.01.2009	75
.....	26.01.2010	2012	26.01.2012	19.05.2011	76
.....	26.01.2010	2012	26.01.2012	17.08.2011	77
.....	26.01.2010	2012	26.01.2012	21.09.2011	78

...-...-	1.09.2003	2009	1.09.2009	2.09.2008	79
		2010	1.09.2010		
		2011	1.09.2011		
		2012	1.09.2012		
...-...-	20.01.1997	2009	20.01.2009	19.02.1999	80
...-...-	10.02.2005	2010	10.02.2010	19.02.1999	81
...-...-	21.09.2004	2009	21.09.2009	19.01.2009	82
...-...-	29.06.2005	2010	29.06.2010	30.06.2009	83
		2011	29.06.2011		
		2012	29.06.2012		
...-...-	31.01.2006	2012	31.01.2012	3.03.2011	84
...-...-	31.01.2006	2009	31.01.2009	27.05.2008	85
...-...-	29.06.2006	2011	29.06.2011	10.03.2011	86
...-...-	22.02.2007	2010	22.02.2010	28.04.2009	87
...-...-	22.2.2007	2012	22.02.2012	27.02.2012	88
...-...-	23.03.2007	2012	23.03.2012	28.03.2011	89
...-...-	26.01.2010	2012	26.01.2012	21.09.2011	90
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	10.01.2011	91
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	10.01.2011	92
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	31.12.2010	93
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	10.01.2011	94
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	10.01.2011	95
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	10.01.2011	96
...-...-	19.05.2010	2011	19.05.2011	10.01.2011	97
...-...-	21.04.2005	2010	21.04.2010	27.04.2009	98
		2011	21.04.2011		
		2012	21.04.2012		
...-...-	?.04.2005	2010	?.04.2010	28.04.2009	99
		2011	?.04.2011		
		2012	?.04.2012		

125. Do quadro supra extrai-se que o veículo com o número de matrícula ...-...- se encontrava na propriedade da Requerente à data da exigibilidade do respectivo tributo. Relativamente ao veículo com a matrícula ...-...-, cuja data de matrícula não consta do processo administrativo, verifica-se que respeitando o imposto aos períodos de 2010 a

2012 e tendo o mesmo sido objecto de venda em 2009, não pode ser imputada à Requerente a qualidade de sujeito passivo. Nos restantes casos, mostra-se evidente que, à data da exigibilidade do imposto, a Requerente não era efectiva proprietária dos veículos.

126. Nestes termos, considera-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, relativamente aos veículos e períodos a que se reportam as liquidações questionadas, salvo quanto à que respeita ao período de 2012 e ao veículo com o número de matrícula ...-...-..., a que corresponde a nota de cobrança 2012

Pedido de juros indemnizatórios.

127. A par da anulação das liquidações, e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito as juros indemnizatórios, ao abrigo do art. 43.º da LGT.

128. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, 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."* Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

129. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

130. No presente caso, ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela Requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando-se, em

consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito a favor do contribuinte.

131. Com efeito, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a Requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

132. Por outro lado, também como já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, de que decorre, para a AT, o direito de liquidar o imposto e exigí-lo a essas pessoas, sem necessidade de provar o facto que a ela conduz, conforme expressamente prevê o n.º 1 do art. 350.º do C. Civil.

133. A Requerente não suscitou, junto da Administração Fiscal, qualquer procedimento tendente a ilidir aquela presunção.

VI – Decisão.

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes a questão prévia e excepção invocadas pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral no que concerne à elisão da presunção de incidência subjectiva de IUC, relativamente ao período de 2012 e ao veículo ...-...-, mantendo a liquidação a que corresponde a nota de cobrança 2012 ...;
- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à elisão da presunção de incidência subjectiva do IUC, relativamente a todas as restantes liquidações identificadas no ponto 7.3, da presente decisão, determinando-se a sua anulação e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas.
- d) Julgar improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

e) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

Valor do processo: € 3 339,64.

Custas: Ao abrigo do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 612,00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 5 de Agosto de 2014,

O árbitro,

Álvaro Caneira