

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 845/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva;

Processo 845/2014

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. No dia 30-12-2014, a sociedade A..., SUCURSAL PORTUGUESA, NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014... e ...2014..., e, por via disso, das liquidações de Imposto Único de Circulação (“IUC”), no montante total de € 53.166,06 e juros compensatórios, calculados sobre o referido montante, até efectiva e integral restituição do mesmo e o ressarcimento das despesas da lide.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, notificando as partes.

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

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

4.1 A Requerente é um estabelecimento estável de uma sociedade comercial de direito alemão não residente em Portugal, que tem como actividade principal a concessão de financiamentos junto do público (i.e. empresas e particulares), com vista à aquisição de veículos automóveis das marcas «A...» e «B...».

4.2 Em conformidade com as instruções recebidas dos seus Clientes, a Requerente adquire aos concessionários que comercializam as marcas acima referidas os concretos veículos que serão objecto dos contratos, entregando-os de seguida ao respectivo Cliente, o qual assume a qualidade de locatário e utilizador do veículo.

4.3 Durante o período definido no Contrato e conforme estipulado nessa sede, o locatário é o utilizador do veículo – que permanece propriedade da Requerente – mediante remuneração a entregar à Requerente sob forma de rendas, podendo o locatário vir a adquirir o veículo, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual.

4.4 Sendo adquirido o veículo pelo locatário ou por um terceiro, a Requerente emite a respectiva factura de venda, nos termos dos artigos 29.º, n.º 1, alínea b) e 36.º, n.º 5, do Código do IVA (“CIVA”), transmitindo desse modo para o adquirente a propriedade jurídica do veículo.

4.5 Neste contexto, com a aquisição do veículo após o termo do contrato, o cliente (ou, em alternativa um terceiro) passa também a ser o respectivo proprietário jurídico, sendo certo que, ao longo da vigência do contrato foi sempre o utilizador do veículo, não usufruindo a Requerente do mesmo em momento algum.

4.6 No âmbito da sua actividade, a Requerente financia ainda a aquisição de veículos das referidas marcas através da celebração de meros contratos de crédito, caso em que a propriedade sobre os referidos veículos é imediatamente transferida para os respectivos adquirentes e utilizadores, ainda que a Requerente possa ter a seu favor a

reserva de propriedade sobre esses veículos, como mera garantia de cumprimento do contrato.

4.7 Finalmente, em determinados casos a Requerente cede a utilização de veículos das marcas em referência através da celebração de contratos de aluguer de longa duração – i.e., contratos cuja duração não é inferior a um ano – sem opção de compra.

4.8 No final de 2013, a Requerente foi notificada das liquidações oficiosas de IUC e juros compensatórios, relativas aos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 acima identificadas.

4.9 Para obstar à cobrança coerciva do imposto liquidado, a Requerente procedeu ao seu pagamento integral dentro do respectivo prazo de pagamento voluntário.

4.10 No entanto, não se conformando com os referidos actos tributários, a Requerente contestou a legalidade dos mesmos perante a Administração Tributária, requerendo a respectiva anulação, nos procedimentos de reclamação graciosa acima identificados.

4.11 Nos dias 24 e 25 de Julho de 2014, a Requerente foi notificada dos projectos de decisão das reclamações graciosas em referência, tendo em vista o exercício do direito de audição prévia.

4.12 Na sequência do exercício respectivo direito de audição prévia, a Requerente foi notificada, nos dias 22 e 25 de Agosto de 2014, de novos projectos de decisão das reclamações graciosas em referência, em sede dos quais a Administração Tributária sustentou o indeferimento dessas reclamações quanto às liquidações de IUC acima identificadas.

4.13 No entender da Administração Tributária, a Requerente é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto incidente sobre os veículos em referência nos casos em que consta do registo automóvel como proprietária dos mesmos e nos casos em que não cumpriu na plenitude a obrigação acessória, prevista no artigo 19.º do CIUC, atinente à comunicação à Administração Tributária dos dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos.

4.14 Neste contexto, a Administração Tributária afirmou nos referidos projectos de decisão a responsabilidade da Requerente relativamente ao imposto incidente sobre os seguintes veículos, em consequência do alegado incumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 19.º do CIUC:

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2013 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2013 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...

...~...~...	2011 ...
-------------	----------

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...~...~...	2012 ...
...~...~...	2012 ...
...~...~...	2012 ...
...~...~...	2012 ...
...~...~...	2012 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...
...~...~...	2011 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...
...~...~...	2009 ...

...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...

Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...

Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2011 ...

...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...

...-...-...	2009 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...

4.15 A Administração Tributária afirmou ainda que a Requerente é o sujeito passivo responsável pelo imposto incidente sobre os seguintes veículos, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, na medida em que à data dos factos tributários relevantes não assumia a posição de locadora ou financiadora da respectiva aquisição:

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...

...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...

...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2012 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2010 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...

...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2012 ...

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
Matrícula	Liquidação de IUC
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2010 ...
...-...-...	2011 ...
...-...-...	2012 ...
...-...-...	...
...-...-...	...

	...
	...
...-...-...	...
	...
	...
...-...-...	...
	...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	...
	...
	...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	2009 ...
...-...-...	...
	...
	...
...-...-...	...
	...
	...
...-...-...	2009 ...
RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...	
...-...-...	...
	...
	...
	...

4.16 No dia 8 de Setembro de 2014, a Requerente exerceu o respectivo direito de audiência prévia, reiterando os fundamentos que, no seu entender, sustentam a ilegalidade dos referidos actos tributários e juntando aos procedimentos em referência elementos probatórios relevantes para esse efeito.

4.17 Nos dias 30 de Setembro e 7 de Outubro de 2014, a Requerente foi notificada das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas em referência, em sede das quais a Administração Tributária manteve a posição anteriormente assumida nos respectivos projectos de decisão, reiterando os fundamentos anteriormente aduzidos para sustentar a legalidade dos actos tributários contestados e afirmando que em sede de audição prévia a Requerente não juntou elementos susceptíveis de alterar o sentido da decisão.

4.18 Concretamente, a Administração Tributária afirma que o artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, fcciona a incidência subjectiva do imposto em função do registo automóvel organizado pelo Instituto da Mobilidade e Transportes, I.P. e pelo Instituto dos Registos e Notariado, I.P., e que as entidades que procedem à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos têm de comunicar a identificação fiscal dos utilizadores dos veículos, nos termos do artigo 19.º do CIUC, sob pena de serem consideradas o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto incidente sobre os veículos objecto dos referidos contratos.

4.19 Como questão prévia, face à pluralidade de actos tributários objecto dos presentes autos, sustenta a Requerente a admissibilidade da presente cumulação de pedidos, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT.

4.20 Dado que, face ao teor dos actos de indeferimento das reclamações gratuitas que os antecederam, a declaração de ilegalidade dos actos tributários em crise depende, fundamentalmente da apreciação de factos idênticos e, bem assim, da mesma questão jurídico-fiscal: face ao disposto nos artigos 1.º, 3.º, 4.º, n.os 1 e 2, 6.º, n.os 1 e 3, e 17.º, n.º 1, do CIUC, os actos de liquidação oficiosa de IUC em crise assentam numa errónea determinação do sujeito passivo deste imposto, sendo, em consequência, ilegais e anuláveis ao abrigo do artigo 135.º do CPA.

4.21 Quanto à incidência subjectiva do IUC, o artigo 3.º do CIUC determina o seguinte:

«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» [n.º 1];

«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» [n.º 2]

4.22 Em matéria de incidência temporal, o artigo 4.º do CIUC estabelece que:

«O imposto único de circulação é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita» [n.º 1];

«O período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E» [n.º 2].

4.23 No que respeita ao facto gerador e exigibilidade do IUC, o artigo 6.º do CIUC, preceitua que:

«O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional» [n.º 1];

«O imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º» [n.º 3].

4.24 Finalmente, em matéria de liquidação e pagamento do IUC, o artigo 17.º do CIUC, estatui que:

«No ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respectivo registo» [n.º 1];

«Nos anos subsequentes o imposto deve ser liquidado até ao termo do mês em que se torna exigível, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º» [n.º 2].

4.25 Neste contexto, o artigo 3.º do CIUC, consagra uma mera presunção de que o proprietário do veículo – tal como consta do registo automóvel –, será o utilizador do mesmo, assumindo que, segundo um juízo de normalidade, esse proprietário jurídico será igualmente o proprietário económico.

4.26 Assim, sempre que a propriedade jurídica do veículo coincida com a respectiva propriedade económica, sendo o proprietário jurídico, simultaneamente, o utilizador do veículo, esse será o sujeito passivo do imposto.

4.27 No entanto, sempre que o proprietário jurídico do veículo não corresponda ao respectivo proprietário económico, passará a ser este último o sujeito passivo do imposto, porquanto será a sua actuação que, materializando o potencial poluidor subjacente à utilização do veículo, fundamenta a incidência do imposto.

4.28 A estruturação da incidência subjectiva do IUC com vista a oneração do utilizador do veículo e não do respectivo proprietário jurídico é, aliás, evidente face ao disposto no artigo 3.º, n.º 2, do CIUC, que estabelece como sujeitos passivos do imposto os locatários financeiros, os adquirentes de veículos com reserva de propriedade e os titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação.

4.29 A circunstância de serem os proprietários económicos dos veículos os sujeitos passivos do IUC resulta igualmente do artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, diploma que aprovou o CIUC e o Código do Imposto Sobre Veículos:

«É da titularidade do município de residência do sujeito passivo ou equiparado a receita gerada pelo IUC incidente sobre os veículos da categoria A, E, F e G, bem como 70% da componente relativa à cilindrada incidente sobre os veículos da categoria B, salvo se essa receita for incidente sobre

veículos objecto de aluguer de longa duração ou de locação operacional, caso em que deve ser afectada ao município de residência do respectivo utilizador».

4.30 Saliente-se ainda que, assumindo o registo automóvel carácter meramente declarativo, visando apenas dar publicidade à situação dos veículos, funcionando como mera presunção ilidível da existência do direito, a Administração Tributária não se encontra sequer legitimada a exigir o imposto a quem, por mera desactualização do registo automóvel, continue aí a constar como proprietário jurídico, sempre que seja levado ao seu conhecimento informação bastante quanto à identidade do novo proprietário do veículo.

4.31 Neste contexto, perante a fundamentação das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas e das liquidações de IUC em referência, constata-se que a Administração Tributária imputou erroneamente à Requerente a qualidade de sujeito passivo do IUC incidente sobre os veículos acima identificados.

4.32 Saliente-se que, ao contrário do que sustenta a Administração Tributária, o incumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 19.º do CIUC, não determina que as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos, constando por isso do registo automóvel como proprietários desses veículos, sem no entanto serem os respectivos utilizadores, passem a ser os sujeitos passivos responsáveis pelo pagamento do IUC incidente sobre os veículos em causa.

4.33 Com efeito, a procedência de tal entendimento da Administração Tributária resultaria, na prática, na aplicação de uma sanção desproporcionada e desprovida de base legal, com fundamento numa mera irregularidade formal que poderia sempre ser suprida – como foi aliás no caso em apreço nos presentes autos – em sede de reclamação gratuita, mediante comunicação à Administração Tributária dos elementos identificativos do utilizador efectivo dos veículos em causa.

4.34 Acresce que essa sanção, não só não tendo qualquer fundamento legal, tem ainda como consequência intolerável a criação de uma norma de incidência subjectiva em desrespeito pelo princípio da legalidade na criação dos impostos, ínsito no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, o que desde já se invoca para os devidos efeitos legais.

4.35 Ou seja: a realidade que tem de ser considerada para efeitos de tributação é a vigente à data da primeira matrícula ou no seu aniversário, independentemente do cumprimento de obrigações formais de comunicação e da data em que essas informações forem prestadas.

4.36 Saliente-se, finalmente, que os elementos probatórios apresentados pela Requerente – cópias dos contratos de financiamento e cópias das facturas de venda dos veículos – cumprem os requisitos estabelecidos na lei comercial e fiscal, correspondendo a elementos contabilísticos da Requerente que, nos termos do artigo 75.º, n.º 2, da LGT, se presumem verdadeiros, salientando-se aliás que a Administração Tributária em momento algum abalou essa presunção, sendo idóneos e bastantes para ilidir a presunção estabelecida no artigo 3.º, n.º 1, do CIUC.

4.37 Ou seja: perante os documentos disponibilizados pela Requerente, a Administração Tributária encontrava-se na posse de elementos suficientes para não só considerar ilidida da presunção ínsita no artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, mas também proceder à correcta identificação dos sujeitos passivos responsáveis pelo pagamento do imposto em questão.

4.38 Nos termos do artigo 133.º do CPA:

«são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade» [artigo 133.º];

«são designadamente, actos nulos: os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja

contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente» [artigo 133.º, n.º 2, alínea i)].

4.39 Em consequência, uma vez anuladas as liquidações de IUC em referência, não poderá deixar de ser reconhecida a nulidade das correspondentes liquidações de juros compensatórios, nos termos do artigo 133.º, n.º 2, alínea i), do CPA.

4.40 De todo o modo, caso não se conclua pela nulidade das referidas liquidações de juros compensatórios nos termos do artigo 133.º, n.º 2, alínea i), do CPA, o que sem conceder se admite por mero dever de patrocínio, sempre deverão ser esses actos anulados porquanto não se encontram preenchidos os requisitos legais previstos no artigo 35.º da LGT.

4.41 Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT:

«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».

4.42 Por seu turno, nos termos do artigo 61.º, n.º 3, do CPPT:

«os juros são contados desde a data do pagamento do imposto devido até à data da emissão da respectiva nota de crédito».

4.43 Padecendo os actos tributários objecto dos presentes autos do vício de violação de lei, como amplamente demonstrado, nenhuma dúvida restará que assiste à ora Requerente o direito ao ressarcimento do prejuízo resultante da indisponibilidade dos montantes de IUC e juros compensatórios indevidamente pagos, com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração Tributária, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

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

5.1 Invoca em primeiro lugar a exceção da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente no que tange a 5 dos 10 procedimentos de Reclamação Graciosa, a saber:

- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...; e
- N.º ...2014....

5.2 Com efeito, em todos aqueles procedimentos a Requerida procedeu à notificação da Requerente das decisões de indeferimento parcial.

5.3 Tais notificações foram recebidas pela Requerente a 30-9-2014, conforme atestam os avisos de receção por si assinados e incorporados nos autos de Reclamação Graciosa:

- N.º ...2014... (cfr. fls. 904 a 906 do respetivo processo administrativo);
- N.º ...2014... (cfr. fls. 1000 a 1002 do respetivo processo administrativo);
- N.º ...2014... (cfr. fls. 1006 a 1008 do respetivo processo administrativo);
- N.º ...2014... (cfr. fls. 894 a 896 do respetivo processo administrativo); e
- N.º ...2014... (cfr. fls. 898 a 900 do respetivo processo administrativo).

5.4 Nos termos do artigo 10.º, n.º1-a) do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral deve ser apresentado, *in casu*, no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento parcial das Reclamações Graciosas.

5.5 Considerando que, nos termos da lei, o prazo se iniciou no dia seguinte ao da notificação (i.e., a 2014-10-01), forçoso é concluir que o pedido de pronúncia arbitral deveria ter sido apresentado até 2014-12-29.

5.6 Porém, tal não sucedeu no que tange às cinco identificadas Reclamações Graciosas, porquanto o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) a 2014-12-30 pelas 12:42 horas e aceite por este último às 21:51 horas do mesmo dia, conforme revela o próprio sistema de gestão processual do CAAD.

5.7 Assim, não tendo a Requerente deduzido atempadamente o pedido de pronúncia arbitral relativamente àquelas cinco Reclamações Graciosas gerou-se a consolidação definitiva na ordem jurídica das respetivas decisões de indeferimento parcial, pois *‘tempus regit actum’*.

5.8 Como tal, fica agora vedada à Requerente a possibilidade de ver sindicada nestes autos a legalidade de 5 dos 10 actos ora por si colocados em crise, sob pena de fraude à lei.

5.9 Em relação à questão de fundo, sustenta a requerida que o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

5.10 Nestes termos, 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 ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas] 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.

5.11 Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*.

5.12 Trata-se, sim, de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção, adentro da sua liberdade de conformação legislativa, foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel.

5.13. Isto significando, portanto, que a presunção da propriedade automóvel decorre única, direta e exclusivamente do próprio regime registal automóvel, e não da legislação fiscal sobre automóveis que constitui um aspeto colateral àquele regime.

5.14 Logo, a ilusão da presunção da propriedade automóvel necessariamente terá de ser dirigida ao, ou melhor dizendo, contra o que consta do próprio registo automóvel, e não contra o mero efeito fiscal que decorre da informação registal automóvel como, no fundo, acaba por querer fazer a Requerente.

5.14 Também o elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio na lei.

5.15 Tal resulta não apenas do aludido n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, mas também de outras normas consagradas no referido Código.

5.16 Nestes termos, e no mesmo sentido, estabelece o artigo 6.º do CIUC, sob a epígrafe “Facto Gerador e Exigibilidade”, 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»*.

5.17 Da articulação entre o âmbito da incidência subjetiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objeto de registo (sem prejuízo, da permanência de um

veículo em território nacional por mais período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do artigo 6.º) geram o nascimento da obrigação de imposto.

5.18 Por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que «o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º».

5.19 No mesmo sentido milita a solução legislativa adotada pelo legislador fiscal no artigo 3.º/2 do CIUC ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respetivo registo.

5.20 Tal posição está ainda patente na circunstância de o registo automóvel a que a Requerida tem ou pode ter acesso e o certificado no qual devem constar os atos sujeitos a registo, cuja exibição poderá ser exigida pela mesma Requerida ao interessado, conterem todos os elementos destinados à determinação do sujeito passivo, sem necessidade de acesso aos contratos de natureza particular que conferem tais direitos, enunciados pelo CIUC como constitutivos da situação jurídica de sujeito passivo deste Imposto.

5.21 Nestes termos, a não atualização 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 Português, enquanto sujeito activo deste Imposto.

5.22 Mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afeta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, nos termos estabelecidos no CIUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra

no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

5.23 A Requerida invoca ainda que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o CIUC, a interpretação propugnada pela Requerente no sentido de que o sujeito passivo do imposto é o proprietário efetivo, independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade, é manifestamente errada.

5.24 Com efeito, o CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública.

5.25 Isto é, o IUC passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos.

5.26 Assim, os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC e do artigo 6.º do mesmo código, era a Requerente, na qualidade de proprietária constante da Conservatória do Registo Automóvel, o sujeito passivo do IUC.

5.27 Todavia, ainda que assim não se entenda – o que somente por mera hipótese académica se admite – e aceitando-se ser admissível a elisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste centro de arbitragem, importará ainda assim, apreciar os documentos juntos pela Requerente e o seu valor probatório com vista a tal elisão.

5.28. Tendo em vista tal elisão veio a Requerente instruir as suas Reclamações Graciosas com a junção de cópias de facturas.

5.29. Mas as facturas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes.

5.30 Acresce que as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram o ponto de meras facturas unilateralmente emitidas poderem substituir o requerimento de registo automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial.

5.31 Ora, as facturas não constituem contratos de compra e venda.

5.32 A inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes 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.

5.32 A Requerente não juntou cópias 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 agora precluída a possibilidade de o fazer em momento ulterior, face ao artigo 423.º do CPC que aqueles deverão ser apresentados com o articulado onde se aleguem os factos correspondentes.

5.33. Acresce que a falta do carácter sinalagmático das faturas poderia ser suprido mediante a prova do recebimento do preço nelas constante por parte da Requerente.

5.34 Alega ainda a Requerente a ilegalidade das liquidações de IUC (por violação do artigo 3.º, nº2 do CIUC) referentes aos veículos elencados no artigo 63 da p.i. na medida em que os mesmos eram objeto de contratos de locação financeira celebrados pela Requerente.

5.35 Em primeiro lugar, ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última

demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC.

5.34 Efectivamente, a aplicação do artigo 3.º do CIUC deve ser conjugada com o disposto no artigo 19.º do mesmo código, no qual se estabelece que *«para efeitos do artigo 3.º do presente código (...), ficam as entidades que procedam à locação financeira, locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação dos utilizadores dos veículos locados»*.

5.35 Deste modo, a seguir-se a propugnada tese defendida pela Requerente quanto ao facto do artigo 3.º do CIUC consagrar uma presunção ilidível, então forçoso é concluir que o funcionamento daquele artigo (i.e., a elisão da presunção) depende igualmente do cumprimento do estatuído no artigo 19.º do CIUC, conforme se retira o seu elemento literal (*«para efeitos do artigo 3.º do presente código (...)»*).

5.36 Ora, nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação no que respeita aos veículos automóveis com as matrículas:

--.....
--.....
--..... e
--.....

5.37 Em matéria de locação financeira a Requerente só se poderia exonerar do imposto caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica prevista naquela norma do CIUC.

5.38 Neste desiderato, isto é, não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto.

5.39 Para além disso, não corresponde à verdade dos factos que subjacente a todos os veículos elencados no artigo 63.º da p.i. estão contratos de locação financeira ou contratos de locação que confirmam a opção de compra.

5.40 Quer como revela a própria epígrafe dos documentos, quer como resulta do teor do clausulado daqueles documentos, não foram celebrados quaisquer contratos de locação financeira ou contratos de locação com opção de compra a final relativamente aos veículos automóveis com as matrículas:

- ...-...-...
- ...-...-...
- ...-...-...
- ...-...-...
- ...-...-...
- ...-...-...
- ...-...-...
- ...-...-... e
- ...-...-...

5.41 Efectivamente, no que respeita aos veículos acabados de elencados, a Requerente limitou-se a outorgar simples contratos de mútuo (ou “contratos de crédito”, como neles explicitamente consta), sendo que no seu clausulado não consta qualquer menção ao direito de opção de compra.

5.42 Em terceiro lugar, não obstante a Requerente ter celebrado contratos de locação financeira relativamente aos veículos a seguir identificados, certo é que aquela é responsável pelo pagamento dos respetivos IUC, uma vez que a comunicação da existência de locação financeira a que alude o artigo 19.º do CIUC foi cumprida já depois de verificado o aniversário da matrícula no ano/período em causa, ou seja, após a ocorrência do facto gerador do imposto.

5.43 Com efeito, encontram-se nesta situação os seguintes veículos automóveis:

- ...-...-...

--.....
--.....
--..... e
--.....

5.44 Em quarto e último lugar, no que respeita ao veículo automóvel com a matrícula-....-... (e apesar dele ter sido inicialmente objeto de um contrato de locação financeira, certo é que tal contrato terminou a 2009-06-15, tendo a propriedade do veículo passado para a Requerente naquela ocasião, pelo que se mostra devida a liquidação referente ao período de 2010 por banda da Requerente.

5.45 Alega a Requerente a ilegalidade das liquidações de juros compensatórios na medida em que a mesma agiu sem culpa, uma vez que – na sua ótica – a interpretação que fez das normas aqui em causa é uma interpretação legítima, plausível e de boa-fé, pelo que não se verificam no caso vertente os pressupostos em que assentam os juros compensatórios previstos no artigo 35.º da LGT.

5.46 Pois bem, relativamente à ausência de um comportamento censurável por parte da Requerente, é manifesto que não lhe assiste qualquer razão.

5.47 Uma vez que o imposto devido só veio a ser liquidado officiosamente pela Requerida após a uma gestão de divergências.

5.48 Ora, sempre que, por facto imputável ao contribuinte, seja a liquidação de imposto retardada, acrescerá ao mesmo o juro correspondente, sem prejuízo da multa cominada, nos termos do disposto no artigo 35.º da LGT.

5.49 Pese embora seja verdade que a exigência de juros compensatórios depende de existência de um nexo de causalidade entre a atuação do contribuinte e as referida consequência lesiva para o Estado, certo é, porém, que a imputabilidade exigida para a responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende do existência

de culpa por parte do contribuinte e essa culpa existe quando determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, não porque a culpa seja meramente presumida, mas por ser algo que em regra ou prima facie se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo.

5.50 Dispõe o artigo 35.º, n.º8 da LGT que os juros compensatórios integram a próprio dívida do imposto com o qual são conjuntamente liquidados.

5.51 Deste modo, os atos de liquidação oficiosa relativos a juros compensatórios fazem parte integrante da própria dívida de imposto, sendo, por isso, liquidados em conjunto com a liquidação deste e formando em conjunto a globalidade da quantia devida.

5.52 Assim, defende a Requerida que os atos tributários são de manter e que os juros compensatórios em causa são devidos, porquanto houve retardamento daquelas liquidações, existindo também um nexo de causalidade entre a actuação do contribuinte e as consequências referidas lesivas para o Estado, enquanto credor.

5.53 A acrescer a tudo quanto acima foi exposto, cabe ainda referir que a ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.

5.54 Por outro lado, a transmissão da propriedade de veículos automóveis não é suscetível de ser controlada pela Requerida, pois inexistente qualquer obrigação acessória declarativa quanto a esta matéria, contrariamente ao controlo que é passível de ser realizado, por exemplo, por via do prévio pagamento de Imposto Municipal Sobre Transmissão de Imóveis em matéria de transmissão de prédios.

5.55 Ora, não tendo a Requerente cuidado da atualização do registo automóvel, como aliás podia e competia [artigo 5.º/1-a) do Decreto-Lei 54/75, de 12 de fevereiro, e artigo 118.º/4 do Código da Estrada], e não tendo mandado cancelar as matrículas dos veículos aqui em apreço, forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível.

5.56 E ao não ter procedido com o zelo que lhe era exigível, levou inexoravelmente a Requerida a limitar-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita e, paralelamente, a seguir a informação registral que lhe foi fornecida por quem de direito.

5.57 Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente.

5.58 Consequentemente, deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 527.º/1 do CPC ex vi do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

5.59 O mesmo raciocínio se aplica relativamente ao pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios formulado pelas Requerentes.

5.60 Com efeito, à luz dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, o direito a juros indemnizatórios depende da verificação dos seguintes pressupostos: (i) estar pago o imposto; (ii) ter a respetiva liquidação sido anulada, total ou parcialmente, em processo gracioso ou judicial; (iii) determinação, em processo gracioso ou judicial, que a anulação se funda em erro imputável aos serviços.

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

5.62 Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios.

5.63 Mas mesmo que assim não se entenda – no que não se concede – que o imposto não é devido à Requerente por esta não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, ainda assim, e tal como foi decidido pelo já citado Tribunal Arbitral constituído no âmbito do processo n.º 26/2013-T, é inegável que a Requerida se limitou a dar cumprimento ao artigo 3.º/1 do CIUC, que imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, pelo que também por aqui necessariamente terá de falecer o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

6. No dia 21-04-2015, a Requerente apresentou resposta às excepções deduzidas pela Requerida, em súmula, nos termos seguintes:

6.1 No entender da Autoridade Tributária e Aduaneira, o prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral sobre as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.os ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014... e ...2014... terminou a 29 de Dezembro de 2014, sendo, como tal, intempestivo o pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos, apresentado a 30 de Dezembro de 2014, na parte respeitante ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação desses actos tributários.

6.2 Essa posição sufragada pelos Dignos Representantes da Autoridade Tributária e Aduaneira ignora que o termo do prazo para a apresentação de pedido de pronúncia arbitral que termine em férias judiciais é transferido para o primeiro dia útil após esse período de férias, conforme resulta dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, 20.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), 279.º, alínea e), do Código Civil (“CC”) e 28.º da Lei n.º 6/2013, de 26 de Agosto.

6.3 Precisamente neste sentido, o Tribunal Arbitral afirmou o seguinte no âmbito da Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 205/2013-T a 7 de Março de 2014:

«Invoca a Requerida que o termo do prazo para o pagamento era Abril de 2013 e que tendo o pedido de pronúncia arbitral sido deduzido em 29 de Agosto de 2013, havia já decorrido o prazo de 90 dias previsto no art. 10.º, n.º 1, do RJAT, conjugado com o art. 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT verificando-se a exceção dilatória prevista na al. h) do art. 89º do CPTA, aplicável por força da al. c) do art. 29º do RJAT.

No entanto, há que observar que, nos termos do art. 20º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT, o prazo para a impugnação judicial conta-se nos termos do art. 279.º do Código Civil. Ora, nos termos da al. e) deste preceito legal, o prazo que termine em férias judiciais transfere-se para o primeiro dia útil subsequente ao termo daquelas, nos casos em que o ato tiver de ser praticado em juízo.

Neste sentido, decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido no proc. 01534/13, de 15.01.2014, cujo sumário se pode ler:

“O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade, de natureza substantiva e, conforme se estabelece no n.º 1 do art. 20.º do CPPT, conta-se de acordo com o disposto no art. 279.º do CC, pelo que, nos termos da alínea e) deste preceito, se terminar nas férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas” (www.dgsi.pt). No mesmo sentido pode ver-se, ainda, o acórdão do mesmo tribunal datado de 22.05.2013, proc. 0405/13, onde se escreve que “quando o prazo de impugnação termine em domingo ou dia feriado ou em férias judiciais transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil subsequente”.

Assim sendo, indefere-se a exceção de caducidade suscitada pela requerida».

6.4 No mesmo sentido afirma LOPES DE SOUSA o seguinte:

«No que concerne ao prazo para apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, previsto no artigo 10º, sendo anterior ao procedimento, não se aplicará este artigo 3º-A [do RJAT], mas sim, o regime do artigo 279º do Código Civil, por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT e do artigo 20º, nº 1, do CPPT» –

cfr. *Guia da Arbitragem Tributária*, Coord. NUNO VILLA-LOBOS e MÓNICA BRITO VIEIRA, 2013, Almedina, página 174.

6.5 Pelo que o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral sobre os actos de indeferimento das reclamações graciosas n.ºs ...2014..., ...2014..., ...2014... e ...2014..., que terminaria a 29 de Dezembro de 2014, transferiu-se para o dia 5 de Janeiro de 2015, primeiro dia útil após o período de férias judiciais que decorreu entre 22 de Dezembro de 2014 e 3 de Janeiro de 2015, nos termos dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, 20.º, n.º 1, do CPPT, 279.º, alínea e), do CC e 28.º da Lei n.º 6/2013, de 26 de Agosto.

6.6 Conclui assim a Requerente pela integral tempestividade do pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos, apresentado junto do Centro de Arbitragem Administrativa a 30 de Dezembro de 2014, e pela conseqüente improcedência da excepção deduzida pelos Dignos Representantes da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Foi dispensada a reunião prevista no art. 16º do RJAT, tendo a Requerente e a Requerida apresentado alegações escritas nas quais reiteraram as posições assumidas nos seus articulados.

II - Pressupostos processuais.

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

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

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

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

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

III - Factos Provados

9. Antes de entrar no conhecimento do mérito da causa, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respectiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto, e em face dos factos alegados, se fixa como segue:

9.1. No final de 2013, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações oficiais de IUC e juros compensatórios relativas aos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, relativamente às quais apresentou as seguintes reclamações graciosas:

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2010 ...	...	36,97
...-...-...	2010 ...	...	18,70
...-...-...	2010 ...	...	37,30
...-...-...	2010 ...	...	215,84

...-...-...	2010 ...	...	205,56
...-...-...	2010 ...	...	36,97
...-...-...	2010 ...	...	37,72
...-...-...	2010 ...	...	234,61
...-...-...	2010 ...	...	57,57
...-...-...	2010 ...	...	37,40
...-...-...	2010 ...	...	216,49
...-...-...	2010 ...	...	226,80
...-...-...	2010 ...	...	226,80
...-...-...	2010 ...	...	560,17
...-...-...	2010 ...	...	233,22
...-...-...	2010 ...	...	37,51
...-...-...	2010 ...	...	37,07
...-...-...	2010 ...	...	563,39
...-...-...	2010 ...	...	58,50
...-...-...	2010 ...	...	37,19
...-...-...	2010 ...	...	204,31
...-...-...	2010 ...	...	226,80
...-...-...	2010 ...	...	215,84
...-...-...	2010 ...	...	226,80
...-...-...	2010 ...	...	226,80
...-...-...	2010 ...	...	226,80
...-...-...	2010 ...	...	583,35
...-...-...	2010 ...	...	216,49
...-...-...	2010 ...	...	37,07
...-...-...	2010 ...	...	36,97
...-...-...	2010 ...	...	36,86
...-...-...	2010 ...	...	37,30
...-...-...	2010 ...	...	57,90

...-...-...	2010 ...	...	37,07
...-...-...	2010 ...	...	58,78
...-...-...	2010 ...	...	197,07
...-...-...	2010 ...	...	36,86
		TOTAL	EUR 5.778,85

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2013 ...	...	236,76
...-...-...	2012 ...	...	575,96
...-...-...	2012 ...	...	226,80
...-...-...	2012 ...	...	36,96
...-...-...	2012 ...	...	204,14
...-...-...	2012 ...	...	135,85
...-...-...	2012 ...	...	170,07
...-...-...	2012 ...	...	135,85
...-...-...	2012 ...	...	204,14
...-...-...	2012 ...	...	37,07
...-...-...	2012 ...	...	36,02
...-...-...	2012 ...	...	486,19
...-...-...	2013 ...	...	652,13
		TOTAL	EUR 3.137,94

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	66,53
	

...	...	...	73,41
...	...	...	107,99
...	...	...	293,58
...	...	...	231,23
...	...	...	73,41
...	...	...	613,39
...	...	...	174,49
...	...	...	653,39
...	...	...	37,25
...	...	...	116,27
...	...	...	116,61
...	2010 ...	...	1.128,01
...	2011 ...	...
...	...	...	74,44
...	2011 ...	...	191,87
...	2011 ...	...	37,59
...	2011 ...	...	204,04
...	...	...	429,96
...	2011 ...	...	134,64
...	...	...	250,81
...	2011 ...	...	37,25
...	2011 ...	...	57,48
...	2011 ...	...	37,59

...-...-...	2011 ...	...	205,92
...-...-...	2011 ...	...	203,72
...-...-...	2011 ...	...	206,21
...-...-...	...	...	72,37
...-...-...
...-...-...	2011 ...	...	237,57
...-...-...	...	...	238,09
...-...-...
...-...-...	...	...	441,48
...-...-...
...-...-...	...	...	73,13
...-...-...
...-...-...	...	...	73,99
...-...-...
...-...-...	...	...	99,25
...-...-...
...-...-...	...	...	672,76
...-...-...
TOTAL			EUR 7.665,53

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2011 ...	...	36,57
...-...-...	2011 ...	...	58,71
...-...-...	2011 ...	...	240,47
...-...-...	2011 ...	...	145,79
...-...-...	2011 ...	...	37,37
...-...-...	2011 ...	...	57,99
...-...-...	2011 ...	...	58,18
...-...-...	2011 ...	...	37,25
...-...-...	2011 ...	...	57,48

...-...-...	2011 ...	...	135,89
...-...-...	2011 ...	...	56,76
...-...-...	2011 ...	...	58,54
...-...-...	2011 ...	...	204,04
...-...-...	2011 ...	...	238,97
...-...-...	2011 ...	...	235,38
...-...-...	2011 ...	...	37,25
...-...-...	2011 ...	...	5,76
...-...-...	2011 ...	...	36,46
...-...-...	2011 ...	...	204,04
...-...-...	2011 ...	...	238,97
...-...-...	2011 ...	...	479,40
...-...-...	2011 ...	...	58,36
...-...-...	2011 ...	...	235,62
...-...-...	2011 ...	...	205,92
...-...-...	2011 ...	...	32,33
...-...-...	2011 ...	...	37,59
...-...-...	2011 ...	...	53,30
...-...-...	2011 ...	...	226,51
...-...-...	2011 ...	...	226,51
...-...-...	2011 ...	...	226,51
...-...-...	2011 ...	...	36,91
...-...-...	2011 ...	...	144,85
TOTAL			EUR 4.145,68

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2012 ...	...	225,37
...-...-...	2012 ...	...	133,27

...-...-...	2012 ...	...	199,05
...-...-...	2012 ...	...	36,83
...-...-...	2012 ...	...	137,55
...-...-...	2012 ...	...	36,38
...-...-...	2012 ...	...	561,27
...-...-...	2012 ...	...	198,36
...-...-...	2011 ...	...	204,93
...-...-...	2011 ...	...	204,93
...-...-...	2011 ...	...	204,93
...-...-...	2011 ...	...	234,64
...-...-...	2012 ...	...	35,79
...-...-...	2011 ...	...	170,75
...-...-...	2011 ...	...	170,75
...-...-...	2011 ...	...	58,54
...-...-...	2011 ...	...	148,56
...-...-...	2011 ...	...	205,58
...-...-...	2011 ...	...	238,21
...-...-...	2011 ...	...	238,21
...-...-...	2011 ...	...	238,21
...-...-...	2011 ...	...	238,21
...-...-...	2011 ...	...	204,27
...-...-...	2011 ...	...	204,27
...-...-...	2011 ...	...	58,36
...-...-...	2011 ...	...	480,86
...-...-...	2011 ...	...	204,04
...-...-...	2011 ...	...	36,46
...-...-...	2011 ...	...	37,37
...-...-...	2011 ...	...	36,69
...-...-...	2011 ...	...	549,12
...-...-...	2011 ...	...	57,99

...-...-...	2011 ...	...	203,41
...-...-...	2011 ...	...	203,41
		TOTAL	EUR 6.396,57

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2009 ...	...	38,10
...-...-...	2009 ...	...	59,41
...-...-...	2009 ...	...	224,09
...-...-...	2009 ...	...	121,13
...-...-...	2009 ...	...	213,42
...-...-...	2009 ...	...	224,09
...-...-...	2009 ...	...	150,68
...-...-...	2009 ...	...	210,89
...-...-...	2009 ...	...	424,76
...-...-...	2009 ...	...	37,98
...-...-...	2009 ...	...	193,29
...-...-...	2009 ...	...	38,43
...-...-...	2009 ...	...	123,61
...-...-...	2009 ...	...	61,80
...-...-...	2009 ...	...	38,10
...-...-...	2009 ...	...	59,41
...-...-...	2009 ...	...	210,89
...-...-...	2009 ...	...	38,65
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	2009 ...	...	214,04
...-...-...	2009 ...	...	59,25
...-...-...	2009 ...	...	34,07
...-...-...	2009 ...	...	225,39

...-...-...	2009 ...	...	38,96
...-...-...	2009 ...	...	18,99
...-...-...	2009 ...	...	213,42
...-...-...	2009 ...	...	224,09
...-...-...	2009 ...	...	38,36
...-...-...	2009 ...	...	231,51
...-...-...	2009 ...	...	62,13
...-...-...	2009 ...	...	37,98
...-...-...	2009 ...	...	130,03
...-...-...	2009 ...	...	152,97
...-...-...	2009 ...	...	213,42
...-...-...	2009 ...	...	228,51
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	2009 ...	...	223,45
TOTAL			EUR 5.260,82

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2012 ...	...	36,38
...-...-...	2012 ...	...	115,89
...-...-...	2012 ...	...	117,72
...-...-...	2012 ...	...	35,79
...-...-...	2012 ...	...	217,20
...-...-...	2012 ...	...	201,62
...-...-...	2012 ...	...	251,60
...-...-...	2012 ...	...	235,62
...-...-...	2012 ...	...	134,99
...-...-...	2012 ...	...	129,12
...-...-...	2012 ...	...	137,14

...-...-...	2012 ...	...	215,13
...-...-...	2012 ...	...	231,81
...-...-...	2012 ...	...	235,62
...-...-...	2012 ...	...	235,62
...-...-...	2012 ...	...	599,46
...-...-...	2012 ...	...	184,08
...-...-...	2012 ...	...	225,37
...-...-...	2012 ...	...	203,55
...-...-...	2012 ...	...	136,68
...-...-...	2012 ...	...	202,88
...-...-...	2012 ...	...	36,61
...-...-...	2012 ...	...	213,74
...-...-...	2012 ...	...	134,99
...-...-...	2012 ...	...	133,27
...-...-...	2012 ...	...	35,91
		TOTAL	EUR 4.637,79

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2012 ...	...	217,20
...-...-...	2009 ...	...	61,63
...-...-...	2011 ...	...	37,37
...-...-...	2012 ...	...	204,83
...-...-...	2012 ...	...	33,10
...-...-...	2012 ...	...	197,33
...-...-...	2012 ...	...	230,58
...-...-...	2012 ...	...	233,21
...-...-...	2012 ...	...	53,55
...-...-...	2012 ...	...	33,20

...-...-...	2011 ...	...	203,07
...-...-...	2011 ...	...	37,59
...-...-...	2011 ...	...	170,75
...-...-...	2011 ...	...	238,97
...-...-...	2011 ...	...	169,75
...-...-...	2011 ...	...	169,75
...-...-...	2011 ...	...	220,17
...-...-...	2011 ...	...	203,41
...-...-...	2011 ...	...	226,51
...-...-...	2011 ...	...	226,51
...-...-...	2011 ...	...	226,51
...-...-...	2011 ...	...	194,23
...-...-...	2012 ...	...	36,96
...-...-...	2011 ...	...	203,41
...-...-...	2011 ...	...	37,48
...-...-...	2011 ...	...	37,48
...-...-...	2012 ...	...	36,26
...-...-...	2011 ...	...	213,59
...-...-...	2011 ...	...	213,59
...-...-...	2012 ...	...	215,13
...-...-...	2012 ...	...	100,51
TOTAL			EUR 4.683,36

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	2010 ...	...	230,47
...-...-...	2010 ...	...	146,54
...-...-...	2009 ...	...	304,86
...-...-...	2010 ...	...	147,73

...-...-...	2010 ...	...	148,74
...-...-...	2010 ...	...	37,51
...-...-...	2010 ...	...	18,43
...-...-...	2010 ...	...	37,53
...-...-...	2009 ...	...	60,27
...-...-...	2009 ...	...	122,08
...-...-...	2009 ...	...	38,21
...-...-...	2009 ...	...	38,21
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	2009 ...	...	477,26
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	2010 ...	...	37,07
...-...-...	2010 ...	...	230,88
...-...-...	2010 ...	...	230,88
...-...-...	2010 ...	...	230,88
...-...-...	2010 ...	...	37,41
...-...-...	2010 ...	...	36,86
...-...-...	2009 ...	...	224,09
...-...-...	2010 ...	...	215,84
...-...-...	2010 ...	...	58,84
...-...-...	2009 ...	...	122,56
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	2010 ...	...	556,84
...-...-...	2010 ...	...	58,78
...-...-...	2010 ...	...	196,78
...-...-...	2010 ...	...	196,78
...-...-...	2010 ...	...	196,78
...-...-...	2010 ...	...	196,78
...-...-...	2010 ...	...	37,51
...-...-...	2009 ...	....	191,03

...-...-...	2010 ...	...	215,84
		TOTAL	EUR 5.748,55

RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2014...			
Matrícula	Liquidação de IUC	Liquidação de juros compensatórios	Valor (EUR)
...-...-...	359,50
	
	
...-...-...	235,45
	
	
	
...-...-...	205,80
...-...-...	234,07
	
	
	
...-...-...	2009	38,54
...-...-...	2009	229,62
	2010 ...	...
	2011 ...	...
	2012 ...	...
...-...-...	2009	37,76
...-...-...	473,93
	
	
	
...-...-...	234,79
	
	
	
...-...-...	2009	147,37
	2010 ...	...
	2011 ...	...

	2012 ...	...
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	2009 ...	...	222,76
...-...-...	...	...	75,44
	
...-...-...	2009 ...	...	37,76
...-...-...	...	...	359,50
	
	
...-...-...	2009 ...	...	60,27
...-...-...	2009 ...	...	576,12
...-...-...	2009 ...	...	59,05
...-...-...	2009 ...	...	37,98
...-...-...	2009 ...	...	38,32
...-...-...	...	...	236,12
	
	
	
...-...-...	...	...	222,74
...-...-...	...	...	149,76
	
	
	
...-...-...	...	...	146,95
	
	
	
...-...-...	...	...	444,71
	
...-...-...	...	...	224,07
...-...-...	...	...	152,48
...-...-...	2009 ...	...	38,10
...-...-...	...	...	586,24
	
	

	
		TOTAL	EUR 5.710,97

9.2. A Administração Tributária indeferiu parcialmente essas reclamações graciosas.

9.3. A Requerente efectuou o pagamento das referidas liquidações dentro do prazo de pagamento voluntário

9.4. As liquidações de IUC e juros compensatórios em crise nos presentes autos respeitam

(i) a veículos em relação aos quais, à data da ocorrência do facto gerador do imposto, a Requerente tinha emitido factura de venda com a indicação da matrícula do veículo vendido, do respectivo preço de venda, do IVA incidente sobre essa transmissão e com a identificação do respectivo adquirente e

(ii) a veículos em relação aos quais à data do facto gerador estavam em vigor contratos de financiamento da respectiva aquisição, de aluguer de longa duração com opção de compra, de locação financeira com opção de compra, de aluguer de longa duração sem condutor com opção de compra ou de aluguer de duração não inferior a um ano sem opção de compra.

9.5. A Requerente foi notificada, a 30 de Setembro de 2014, da decisão de indeferimento parcial das seguintes reclamações graciosas:

- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...; e
- N.º ...2014...

9.6. A Requerente foi notificada, a 7 de Outubro de 2014 da decisão de indeferimento parcial das seguintes reclamações graciosas:

- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...;
- N.º ...2014...; e
- N.º ...2014...

9.7. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 30 de Dezembro de 2014.

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

IV - Do Direito

10. São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- a) Da extemporaneidade parcial do pedido de pronúncia arbitral
- b) Da admissibilidade de facturas enquanto meio de prova
- c) Da ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios
- d) Do direito a juros indemnizatórios

Analisemos assim estas questões:

A) Da extemporaneidade parcial do pedido de pronúncia arbitral.

11. Resulta da matéria de facto provada que em 30 de Outubro de 2014, a Requerente foi notificada do indeferimento expresso das reclamações graciosas ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014..., e ...2014..., sendo que neste caso a alínea a) do nº1 do art. 10º do RJAT atribui para a impugnação desse indeferimento um prazo de 90 dias, aliás de forma desconforme com o prazo muito mais reduzido atribuído para o efeito no art. 102º, nº2, CPPT, em relação à impugnação judicial.

12. Assim, nos termos do artigo 10.º, n.º1a) do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral deveria ser apresentado, *in casu*, no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento parcial das reclamações gratuitas.

13. Nos termos do artigo 17ºA do RJAT, o prazo processual, estabelecido por lei ou fixado por despacho arbitral, suspende-se durante as férias judiciais, nos termos do artigo 144.º do Código de Processo Civil [hoje artigo 138º do NCPC], com as necessárias adaptações, mas neste caso não estamos perante um prazo judicial, mas perante um prazo relativo à propositura das acções.

15. Efectivamente, e como refere este Tribunal Arbitral, no Acórdão n.º 35/2012-T: *“Os prazos para a propositura de acções são prazos substantivos, de caducidade, e integram a própria relação jurídica material controvertida. Visam determinar o período para o exercício de um direito e são peremptórios, pois o seu decurso extingue o próprio direito. Antes de a acção dar entrada ainda não há processo. Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo. Com efeito, o prazo judicial ou adjectivo supõe que a acção está em juízo e assinala o lapso de tempo necessário, segundo a lei, para se produzir certo efeito processual ou, de acordo com outra definição, para a prática de um acto judicial. Não é isto que se verifica com o prazo fixado para a propositura de uma acção, quer em tribunais estaduais, quer arbitrais. Deste modo, a contagem do prazo para deduzir a acção deve observar as regras do artigo 279.º do Código Civil, como de resto prevê expressamente o n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, no que se refere à impugnação judicial. Por essa razão, a contagem de tal prazo é corrida e não se suspende durante as férias judiciais, sendo inaplicável o disposto no artigo 144.º do CPC [artigo 138º do NCPC], cujo âmbito se restringe aos prazos judiciais ou adjectivos.”*

16. Não estando ainda perante um prazo processual, não será aplicável o regime do artigo 138º do NCPC e, portanto, não se suspende o referido prazo de 90 dias durante as férias judiciais.

17. Sustenta, porém, a Requerente que nos termos do art. 279º e) do Código Civil, esse prazo se transferiria para o fim das férias judiciais.

18. Só que essa norma só se poderia aplicar se se considerasse equiparado o CAAD a um juízo, para efeitos do art. 279º e) do Código Civil, considerando-se nesse caso que o prazo se transfere para o fim das férias judiciais.

19. Essa equiparação não resulta do disposto no art. 17º-A do RJAT, uma vez que não se está perante um prazo processual, e só a esses se refere esta norma, mas antes perante o prazo para requerer a pronúncia arbitral.

20. No entanto, a equiparação do CAAD a um juízo para efeitos de prolongamento da pronúncia arbitral não faria sentido, pois não se está perante um tribunal judicial, onde durante as férias judiciais só se praticam actos urgentes, estando a secretaria do CAAD permanentemente aberta para receber qualquer pedido de pronúncia arbitral que lhe seja apresentado.

21. Precisamente por esse motivo, já foi decidido neste Centro de Arbitragem, quer no processo 125/2012-T, quer no processo 9/2014-T, que as férias judiciais não prorrogam o prazo para requerer a pronúncia arbitral

22. Por conseguinte, o pedido de constituição do tribunal arbitral é parcialmente intempestivo, uma vez que este apenas deu entrada no dia 30/12/2014, quando deveria ter entrado em 29/12/2014, relativamente às reclamações graciosas notificadas a 30/10/2014.

22. Nestes termos, o pedido é parcialmente extemporâneo, podendo o Tribunal Arbitral apenas pronunciar-se relativamente às reclamações graciosas nºs ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014... e ...2014..., cujas liquidações de IUC correspondem ao valor total de €24.116,48.

23. A intempestividade, traduzida na caducidade do direito de pedir a pronúncia arbitral, constitui uma excepção dilatória, que implica a absolvição parcial da instância da AT.

B) Da admissibilidade das facturas enquanto meios de prova.

24. O artigo 72º da Lei Geral Tributária permite a utilização “para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito”.

25. A Requerida não suscitou qualquer incidente de impugnação da veracidade destes meios de prova.

26. Aliás, a mesma não alegou que este meio de prova fosse falso, *in casu*, mas apenas que “*as facturas juntas não são documentos aptos a comprovar, por si só, as supostas vendas dos veículos aqui em causa, uma vez que não passam de documentos unilateralmente emitidos pela Requerente*”.

27. Não referindo especificamente nenhum caso em que não tivessem sido efectuadas as vendas.

28. Ademais, todas as facturas têm de ser elaboradas através de software certificado, conforme a Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro.

29. Sendo que as mesmas são utilizadas para contabilização de IVA e IRC.

30. Portanto, se para efeitos destes impostos, as facturas são aceites pela Autoridade Tributária, não há qualquer razão para, *in casu*, não permitir a sua utilização como meio de prova, tendo como base especulações genéricas.

C) Da ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios

31. Cabe agora examinar a questão da ilegalidade da liquidação de IUC e juros compensatórios, examinando em primeiro lugar as questões suscitadas pela Requerida a este respeito.

32. A Requerida alegou o incumprimento da obrigação de comunicação para efeitos do art. 19º do CIUC em relação aos veículos ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., referindo ainda ter sido realizada essa comunicação após o prazo de um ano, relativamente aos veículos ...-...-..., ...-...-...,...-...-..., ...-...-... e ...-...-....

33. Em relação aos veículos ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., a questão encontra-se prejudicada devido à extemporaneidade do presente pedido de pronúncia arbitral. Já em relação aos três últimos não há que considerar que esse incumprimento ou o cumprimento retardado tenha outra consequência que não a eventual contra-ordenação fiscal, não prejudicando a possibilidade de a requerente que já não é proprietária os veículos em causa.

34. Efectivamente, e como bem se escreveu no Acórdão 777/2014 deste Centro de Arbitragem:

"Cumpre referir, em abstracto, que a inobservância do disposto no artigo 19.º do CIUC pode, efectivamente, configurar a contra-ordenação p. e p. no artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias. Não é isto, contudo, o que se discute nos presentes autos. A latede, sempre se dirá que o citado artigo 19.º se insere no Capítulo III do CIUC, respeitante a obrigações acessórias, fiscalização e regime contra-ordenacional, sendo a obrigação dali resultante meramente declarativa e não tendo qualquer virtualidade de alterar as regras de incidência subjectiva do imposto, previstas no Capítulo I sob a epígrafe “Princípios e regras gerais”. E que assim é resulta, também, do facto de o próprio artigo 19.º não prever essa sanção para o seu incumprimento. De onde se retira, sem qualquer margem para dúvidas, que o incumprimento desta obrigação não determina, sem mais, que o sujeito passivo do imposto passe a ser o locador".

35. Alega ainda a Requerida que, quer como revela a própria epígrafe dos documentos, quer como resulta do teor do clausulado daqueles documentos, não foram celebrados quaisquer contratos de locação financeira ou contratos de locação com opção de compra a final relativamente aos veículos automóveis com as matrículas: ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-... e ...-...-....

36. Em relação a quase todos estes veículos, a questão encontra-se prejudicada em virtude da extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, uma vez que eram abrangidos nas reclamações de cujo indeferimento não se toma conhecimento. Há assim apenas que apreciar a questão relativamente ao veículo ...-...-....

37. Neste caso, verifica-se que de facto não foi celebrado qualquer contrato de locação financeira, mas antes um contrato de crédito sem qualquer direito de opção de compra a favor do locatário, não tendo o mesmo, da mesma forma, sido celebrado com reserva de propriedade.

38. Assim, atenta a redacção do nº 2 do artigo 3º do CIUC, não poderá considerar-se o simples locatário sem opção de compra como proprietário do veículo, para efeito de ser este sujeito passivo do IUC.

39. Por essa razão, terá de improceder na íntegra o pedido formulado relativamente ao imposto respeitante ao veículo de matrícula ...-...-..., uma vez que, quanto a este veículo, à data do facto gerador do imposto, sobre o mesmo apenas incidia um contrato de aluguer, sem qualquer opção de compra a favor do locatário.

40. Não sendo o locatário deste veículo sujeito passivo de IUC, é manifesto que a qualidade de sujeito passivo se mantém no proprietário do veículo, permanecendo assim a responsabilidade da Requerente pelo pagamento desse valor do IUC, no montante de €61,63, pelo que a impugnação das liquidações nessa parte terá que ser indeferida.

41. Alega ainda a Requerida que em relação ao veículo automóvel com a matrícula ...-...-... (e apesar dele ter sido inicialmente objeto de um contrato de locação financeira, certo é que tal contrato terminou a 2009-06-15, tendo a propriedade do veículo passado para a Requerente naquela ocasião, pelo que se mostra devida a liquidação referente ao período de 2010 por banda da Requerente.

42. Está igualmente prejudicada a apreciação dessa questão, dado que respeita a veículo abrangido por uma reclamação de que não se conhece em virtude da extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral quanto a essa reclamação.

43. Relativamente às restantes liquidações de IUC sob apreciação deve seguir-se a abundante jurisprudência arbitral já consolidada sobre este assunto.

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

45. De acordo com o artigo 3º, nº 1 do CIUC, consideram-se proprietários *“as pessoas em nome das quais os mesmos [veículos] se encontrem registados”*.

46. Nos termos do artigo 349º do Código Civil, *“presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”*.

47. Afirma a Requerida que, tendo em conta que o legislador não utilizou o vocábulo *“presume-se”* no artigo 3º do CIUC, nem é habitual usar o mesmo vocábulo nas normas tributárias, através de uma interpretação sistemática da norma, se poderá entender que não se trata de uma presunção.

48. Ora, em nenhuma norma se encontra previsto que não pode haver presunção legal, caso a disposição não contenha o vocábulo *“presume-se”*.

49. Como se refere no Acórdão 26/2013-T, estamos “*perante uma mera questão semântica*”, não se podendo considerar que o conceito de presunção se entenda como “*as normas que contêm o vocábulo “presume-se”*”.

50. Acrescenta-se ainda, no mesmo Acórdão, que “*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. Assim, não poderá deixar de se entender que a expressão “considerando-se como tais” constante da referida norma, configura uma presunção legal, e que esta é ilidível, nos termos gerais, e, em especial, por força do disposto no art. 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”.

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

52. Portanto, que estamos perante uma presunção elidível, sendo que, caso o adquirente não proceda ao seu registo de propriedade, pode-se proceder à prova da dita aquisição.

53. Esta prova foi efectivamente apresentada pela Requerente, através das respectivas facturas de venda dos veículos e dos contratos celebrados.

54. Sendo que, conforme já decidido no Acórdão 27/2013-T, “a AT quando entende que os sujeitos passivos do IUC são, em definitivo, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar os elementos probatórios que, quer no quadro da audição prévia, quer em momento posterior, lhe foram apresentados, destinados a identificar os efectivos e verdadeiros proprietários dos veículos, está a proceder à liquidação ilegal do IUC assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, constantes do art.º 3º do CIUC, seja ao nível da previsão, seja da estatuição, o que configura a prática de um acto tributário falho de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito o que determina a anulação dos correspondentes actos tributários”.

55. Ou seja, não tendo a Requerida aceite as provas apresentadas pela Requerente em como esta última não era a proprietária, à data da liquidação do imposto, está a persistir num acto ilegal.

56. Pois, ainda que a competência relativa ao registo pertença ao Instituto dos Registos e Notariado, a partir do momento em que a Requerida conhece da transmissão da propriedade, deve rectificar o erro e não persistir no mesmo.

57. Decide-se, portanto, que os actos tributários de liquidação de IUC juros compensatórios relativos às reclamações nºs ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014... e ...2014..., são ilegais e que o valor do imposto em causa deverá ser devolvido à Requerente, salvo quanto ao montante de € 61,63

D) Do direito a juros indemnizatórios.

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

59. Decorre do número 1 desse artigo que "*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*".

60. Podemos entender ainda que, como decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral.

61. Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

62. Efectivamente, a competência a nível de registo não pertence à Autoridade Tributária.

63. No entanto, estando perante contratos de locação financeira, aluguer com opção de compra ou venda com reserva de propriedade, é conhecido que o sujeito passivo são neste caso os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade bem como outros locatários titulares de direitos de opção de compra.

64. Não se podendo imputar à Requerente que o novo proprietário não tenha tido zelo ao ponto de não alterar o registo automóvel, conforme a aquisição.

65. Sendo que, não só a Autoridade Tributária não teve em atenção a transmissão de propriedade, como rejeitou a prova feita pela Requerente de que esta tivesse existido.

66. Estamos, neste caso, perante negligência por parte da Autoridade Tributária, negligência essa que se traduz num “erro imputável aos serviços”, conforme consta do art. 43º da LGT.

67. Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º1 da LGT), podemos entender que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa

legal, calculados sobre o valor de 24.054,88 euros, que serão contados desde a data do pagamento do imposto até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

V – Decisão

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

— Julgar improcedente por extemporâneo o pedido de declaração da ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios no referente às reclamações gratuitas n.ºs ...2014...; ...2014...; ...2014...; ...2014...; ...2014...

— Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração da ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios, referentes às reclamações gratuitas n.ºs ...2014..., ...2014..., ...2014..., ...2014... e ...2014..., no valor de 24.116,48 euros, salvo quanto à liquidação de 61,63, relativa ao veículo ...-...-..., anulando-se consequentemente os correspondentes actos tributários.

— Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de 24.054,85 euros, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal sobre esse montante, contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do mencionado montante.

Fixa-se ao processo o valor de 53.166,06 euros (valor indicado e não contestado), e o valor da correspondente taxa de arbitragem em 2.142 euros nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Em virtude dos respectivos decaimentos considera-se adequado repartir as custas entre a Requerente no valor de 54% e da Requerida no valor de 46%.

Lisboa, 30 de Outubro de 2015

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)