

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 583/2015-T

Tema: IUC - Incidência subjectiva - Presunções legais

Decisão Arbitral¹

O Árbitro Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 20 de Novembro de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A...– Instituição Financeira de Crédito, S.A., (doravante designada por “*Requerente*”), pessoa colectiva n.º..., com sede no Lugar da..., Sintra, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 7 de Setembro de 2015, ao abrigo do disposto no artigo 4º e do nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral declare “(...) o (...) *requerimento (...) procedente determinando-se, em consequência (...) a anulação do acto de indeferimento total da Reclamação Graciosa apresentada; a anulação dos actos de liquidação apresentados pela Requerente; o Reembolso à Requerente do montante (...) relativo ao imposto*

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

indevidamente pago e (...) o pagamento à Requerente de juros indemnizatórios pela privação do referido montante (...)”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 9 de Setembro de 2015 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 5 de Novembro de 2015, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 20 de Novembro de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Em 10 de Dezembro, a Requerida apresentou requerimento no sentido de alterar a designação de juristas inicialmente apresentada em 5 de Outubro de 2015.
- 1.8. Na mesma data foi proferido despacho arbitral no sentido de aceitar a nova designação de juristas efectuada pela Requerida.
- 1.9. Em 16 de Dezembro, a Requerida juntou aos autos o respectivo processo administrativo.

- 1.10. Em 17 de Dezembro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação no sentido que “(...) *deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se (...) a entidade requerida do pedido*”.
- 1.11. Em 17 de Dezembro de 2015, foi emitido despacho arbitral no sentido das Partes se pronunciaram, no prazo de cinco dias, sobre a possibilidade:
- 1.11.1. De dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, e,
 - 1.11.2. De dispensa da apresentação de alegações.
- 1.12. Em 23 de Dezembro de 2015, a Requerente apresentou requerimento no sentido de prescindir da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, mas julgando “*pertinente a produção de alegações finais escritas*”.
- 1.13. A Requerida não se pronunciou, dentro do prazo concedido para o efeito, sobre o teor do despacho arbitral referido no ponto 1.11. supra.
- 1.14. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho datado de 29 de Dezembro de 2015, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, tendo ainda em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT]:
- 1.14.1. Prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT;

- 1.14.2. Não prescindir da apresentação de alegações, e, em consequência, “*notificar a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar da data da notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo concedido para o efeito (no caso de esta não apresentar alegações)*”.
- 1.14.3. Designar o dia 15 de Fevereiro de 2016 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
- 1.15. No mesmo despacho, foi a Requerente ainda advertida que “*até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD*”.
- 1.16. A Requerente apresentou alegações em 13 de Janeiro de 2016, no sentido que “*a AT fundamenta a ilegalidade dos atos tributários de liquidação com base no facto de a Requerente (...) não ter provado o cumprimento de obrigação declarativa constante do artigo 19.º do CIUC*”, argumentação que “*(...) não poderá prevalecer porquanto consubstancia uma ilegal argumentação a posteriori (...)*” tendo em conta que “*(...) no caso sub judice as liquidações de IUC impugnadas respeitam a anos em que as viaturas já se encontravam alienadas, sendo que inexistente qualquer obrigação de comunicar (...) essa alienação*”, pelo que “*(...) deverá ser determinada a procedência do presente requerimento e (...) reembolsar-se a Requerente do imposto indevidamente pago e, determinar-se, ainda, o pagamento dos juros indemnizatórios (...)*”.
- 1.17. A Requerida apresentou alegações em 12 de Fevereiro de 2016 no sentido de que “*o Requerente, nas suas alegações, nada acrescenta de substancial relativamente ao que constava já do seu pedido de constituição e de pronúncia do Tribunal Arbitral*”, pelo que entende que “*(...) as alegações do Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais*

*subsumíveis ao caso sub judice notoriamente erradas” reiterando ainda que “(...) mantém, integralmente (...) o teor da sua Resposta oportunamente apresentada”.*²

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente *“é uma sociedade (...) cuja atividade principal consiste, entre outros, na oferta aos seus clientes diversas soluções de financiamento automóvel, como a locação financeira (...) ou Alugueres de Longa Duração (...)”.*
- 2.2. A Requerente *“através do Portal das Finanças, verificou que se encontravam pendentes de pagamento diversos atos tributários de liquidações de IUC referentes aos anos de 2013 e 2014 (...)”.*
- 2.3. Não obstante ter verificado *“(...) que tais liquidações eram referentes a viaturas que já haviam sido alienadas”, e “apesar de inconformada com tais atos tributários a Requerente efetuou o pagamento dos mesmos”.*
- 2.4. *“Apesar de ter efetuado o pagamento dos atos tributários em questão (...) a Requerente apresentou (três) Reclamações Graciosas porquanto, no essencial, as viaturas sobre as quais se liquidou IUC não eram, na data do facto tributário, sua propriedade (...)”.*
- 2.5. Contudo, *“de acordo com entendimento preconizado pela AT, o sujeito passivo dos IUC em questão seria a (...) Requerente, porquanto esta constava como proprietária junto da Conservatória do Registo Automóvel”.*
- 2.6. E porque *“(...) o entendimento da AT é, claramente, contrário ao que tem vindo a ser afirmado pelo Tribunal Arbitral (...)”, “a Requerente não pode concordar com tal decisão, nem com os argumentos que lhe estão subjacentes”.*³

² Neste parágrafo, nas transcrições efectuadas, onde a Requerida refere “o Requerente” deverá ler-se “a Requerente”.

2.7. Por outro lado refere também a Requerente que “(...) *não se pode conformar com a decisão de indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas contra os referidos atos (...) tributários de liquidação de IUC, nem com os argumentos que lhe estão subjacentes, na medida em que (...) enfermam, os mesmos, de diversos vícios (...)*”.

Da legitimidade da Requerente

2.8. Nesta matéria, esclarece a Requerente que “*no âmbito do grupo onde se insere, sofreu ao longo dos anos diversas reestruturações e mudanças de designação*” sendo que a Requerente procura demonstrar que tem legitimidade relativamente “*(...) aos actos tributários de liquidação de IUC no processo em crise (...)*”.

Da cumulação de pedidos

2.9. Neste âmbito, entende a Requerente que o pedido de constituição de Tribunal Arbitral “*(...) com vista a apreciação, em conjunto, da (i)legalidade das decisões de indeferimentos das (três) reclamações graciosas apresentadas contra as liquidações de IUC’s, relativas ao anos de 2013 e 2014*”, “*não obstante constituírem atos (tributários) autónomos, a (i)legalidade dos mesmos pode ser apreciada conjuntamente*”, porquanto “*existe identidade dos fundamentos de facto e de direito*”.

Do Direito – Do sujeito passivo em sede de IUC

2.10. A Requerente entende que, nesta matéria, “*em face do teor do (...) artigo 3º do CIUC (...) a Requerente não qualifica como sujeito passivo perante a letra e o espírito da lei (...)*”.

³ Neste âmbito, a Requerente refere os processos nº 26/2013-T e 27/2013-T.

Da letra da lei: a presunção do artigo 3º, nº 1 do CIUC e a “não propriedade” dos veículos em crise

2.11. Aqui, para a Requerente, “(...) importa interpretar o sentido do artigo 3º, nº 1 do CIUC (...)” porquanto “(...) esta norma, contrariamente ao que sucedia no anterior regime de tributação automóvel (...), não utiliza a expressão presumindo-se, mas sim a expressão considerando-se”, concluindo “que tais expressões são equivalentes” e que “independentemente da expressão utilizada (...) continuamos perante uma presunção”.^{4 5}

2.12. Assim, entende a Requerente que “dúvidas não podem restar quanto à qualificação do artigo 3º, nº 1 do CIUC como uma presunção” que “(...) sob pena de interpretação desconforme à Constituição da República Portuguesa, admite prova em contrário”.⁶

2.13. E dado que Requerente efectuou “(...) em sede de Reclamação Graciosa (...) a ilisão de tal presunção”, porquanto “os veículos sobre os quais incidiu os IUC’s ora em crise, foram, na sua grande maioria, objeto de locação financeira (...)”, entende que “nos termos do artigo 3º do CIUC, não pode ser considerada sujeito passivo de imposto”.

Dos efeitos do Registo

2.14. Prossegue a Requerente referindo que “(...) sem prejuízo do artigo 3º do CIUC ser considerado uma mera presunção, não se poderá invocar qualquer efeito constitutivo do registo automóvel”, ou seja, “o registo de aquisição junto da

⁴ Nesta matéria, cita a Requerente os autores A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes (in “Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação”, Coimbra Editora, 2019, pág. 187, para os quais “(...) não se registam alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICI e ICA”.

⁵ No mesmo sentido, a Requerente cita também a decisão arbitral nº 27/2013-T.

⁶ Neste sentido, cita a Requerente o Acórdão nº 211/2013 do Tribunal Constitucional, bem como a decisão arbitral nº 26/2013-T.

competente Conservatória do Registo Automóvel não é condição para a transmissão da propriedade, nem afeta a sua validade”

2.15. De facto, entende a Requerente que “(...) o registo automóvel é uma mera presunção da propriedade automóvel – a qual (...) foi ilidida pela Requerente – não havendo (...) qualquer efeito constitutivo do Registo”.⁷

Do espírito da lei: o princípio da equivalência

2.16. Reitera a Requerente que “(...) não era, à data dos factos tributários, a proprietária dos veículos em causa” pelo que entente que “(...) perante a letra da lei, não poderá, relativamente às viaturas em crise, ser o sujeito passivo do IUC”.

2.17. Ora, nesta âmbito, “(...) importa ter presente (...) o espírito da lei” porquanto “(...) as regras previstas no artigo 3º do CIUC (...)” devem “(...) ser interpretadas tendo em consideração a ratio do Imposto Único de Circulação” pelo que, para a Requerente, “a parte final do nº 1 do artigo 3º do CIUC (...) não, poderá (...) ser interpretada no sentido de pretender tributar apenas quem conste do registo automóvel como proprietário e não o efectivo proprietário”.

2.18. Com efeito, refere a Requerente que “a reforma da tributação automóvel foi, no essencial, motivada pela preocupação ambiental”, motivo que foi notório “(...) na inclusão das emissões de dióxido de carbono na base tributável do IUC”.⁸

2.19. Assim, conclui a Requerida que “a ratio do CIUC não é (...) tributar quem conste do respectivo registo como proprietário (...)” “mas sim, tributar os utilizadores (...) dos veículos que, por força da respectiva utilização, provocam um custo ambiental” pelo

⁷ No mesmo sentido, cita a Requerente a decisão arbitral nº 27/2013-T quando refere que “(...) o registo definitivo mais não constitui do que a presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, mas presunção ilidível, admitindo (...) contraprova (...)”.

⁸ Neste âmbito, cita a Requerente a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, através do “Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal” (datado de 3 de Outubro de 2009, pág. 558), bem como exposição da própria Assembleia da República.

que “(...) *nem por força do espírito do artigo 3º do CIUC, pode a (...) a Requerente ser considerada sujeito passivo do imposto*”.⁹

Da interpretação e aplicação uniforme do Direito

2.20. Nesta matéria refere a Requerente que “*atendendo a que estamos perante a mesma identidade fáctica e de direito (...), dever-se-á (...) acompanhar aquelas decisões*”.¹⁰

11

Do direito a juros indemnizatórios

2.21. Por último, “(...) *entende a (...) Requerente que lhe são devidos (...) juros indemnizatórios*” porquanto “*como suficientemente se demonstrou (...) tais liquidações enfermam de ilegalidade*”, “*sendo certo (...) que a Autoridade Tributária dispunha de todos os elementos e/ou mecanismos que lhe permitiriam um boa decisão da causa*”.

Do Pedido

2.22. Nestes termos, conclui a Requerente que “(...) *deve o presente requerimento ser declarado totalmente procedente determinando-se, em consequência*”:

2.22.1. “*A anulação do acto de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada*”;¹²

⁹ A este respeito, cita a Requerente A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes (in “*Imposto sobre veículos e Imposto Único de Circulação – Códigos Anotados*”, Coimbra Editora, 2009, pág. 183), segundo os quais “(...) *o legislador procura legitimar a tributação dos veículos automóveis com base nas externalidades negativas por eles causadas (...)*”.

¹⁰ Neste âmbito, a Requerente refere-se às decisões arbitrais nº 26/2013-T e 27/2013-T.

¹¹ Nesta matéria, cita ainda a Requerente o referido pelo STA em acórdão proferido em 22 de Maio de 2013, no âmbito do processo nº0530/13, nos termos do qual “*a questão suscitada é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica à questão foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo em data recente por acórdão de 02/05/2012, no processo nº 234/12 (...) pelo que se acompanhará a argumentação jurídica aí aduzida por economia de meio e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (...)*”.

- 2.22.2. “A anulação dos actos de liquidação apresentados pela Requerente”;
- 2.22.3. “Reembolso à Requerente do montante (...) relativo ao imposto indevidamente pago e, bem assim”;
- 2.22.4. “O pagamento à Requerente de juros indemnizatórios pela privação do referido montante (...)”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida na resposta apresentada defendeu-se por impugnação tendo, em síntese, apresentado os seguintes argumentos:

Da alegada ilegitimidade da Requerente como sujeito passivo do IUC

- 3.2. Neste âmbito, defende a Requerida que as alegações da Requerente “(...) não podem de todo proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso sub judice notoriamente errada” porquanto “o equívoco em que a Requerente incorre, resulta (...) não só de uma enviesada leitura da letra da lei, (...) como da adoção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e (...) decorre ainda de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC”.

Enviesada leitura da letra da lei

- 3.3. Neste âmbito, defende 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 (...), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados”.

¹² Aqui a Requerente refere-se, obviamente, aos actos de indeferimento de cada uma das três reclamações gratuitas apresentadas.

- 3.4. Nestes termos, e citando diversos exemplos, prossegue a Requerida defendendo que *“é imperativo concluir que (...) o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como (...) proprietários (...), as pessoas em nome das quais os (...) os veículos se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal”*, defendendo assim o afastamento da consagração de uma presunção por parte do legislador, a qual, segundo entende, implicaria *“inequivocamente efectuar uma interpretação contra legem”*.
- 3.5. Assim, defende a Requerida que *“em face desta redacção não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende a Requerente (...) tratando-se (...) de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção (...) foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel”*, *“(...) entendimento já adoptado pela jurisprudência dos nossos tribunais”*.¹³

Interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime

- 3.6. Entende a Requerida que *“da articulação entre o âmbito da incidência subjectiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objecto de registo (...) geram o nascimento da obrigação de imposto (...)”* sendo que este se *“considera exigível no primeiro dia do período de tributação (...)”*.
- 3.7. Ou seja, *“o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação direta com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo”*.

¹³ Para reforço deste entendimento, a Requerida cita a decisão proferida no âmbito do Processo nº 210/13.0BEPNF do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, nos termos da qual *“a falta de registo em nome do novo adquirente faz com que a incidência subjectiva do IUC (...) se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação efectiva”*.

- 3.8. Assim, *“na falta de tal registo (...) será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Requerida (...) não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos (...) pelo que a não atualização do registo será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português (...)”*.
- 3.9. Prossegue a Requerida argumentando que, *“a aceitar-se a posição defendida pela Requerente (...) a Requerida teria de proceder à liquidação de IUC relativamente a esse outrem identificado pela pessoa constante do registo automóvel a quem havia primeiramente liquidado o IUC (...)”*.
- 3.10. *“Por sua vez, após liquidar o IUC relativamente a esse outrem, este também poderia alegar e provar que entretanto já celebrou (...) locação financeira (...) com um outro terceiro, mas que este também não registou (...)”, “(...) e assim sucessivamente (...)”, “colocando (...) em causa o prazo de caducidade do imposto” e, por isso, no entender da Requerida, “não pode de todo acompanhar-se tal leitura”*.
- 3.11. Nestes termos, quanto a este ponto, conclui a Requerida que *“(...) 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”*.

Interpretação que ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC

- 3.12. Neste sentido, alega a Requerida que, tendo em consideração o teor dos debates parlamentares em torno da aprovação do Decreto-Lei nº 20/2008, de 31 de Janeiro, *“resulta inequivocamente que o IUC é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos”*, de modo a *“evitar os problemas (...) relacionados*

com o facto de existirem muitos veículos não registados em nome do real proprietário".¹⁴¹⁵

3.13. Na verdade, de acordo com a posição defendida pela Requerida, *“o novo regime de tributação do IUC veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando a ser sujeitos passivos do imposto os proprietários constantes do registo de propriedade (...)”*.

3.14. Assim, segundo a Requerida, *“resulta claro que os atos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei”*, na medida em que à luz do disposto na legislação aplicável, *“era a Requerente, na qualidade de proprietária constante da Conservatória do Registo Automóvel, o sujeito passivo do IUC”*.

Da interpretação desconforme à Constituição

3.15. Por outro lado, entende ainda a Requerida que *“(...) a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição”* porquanto *“(...) na tarefa interpretativa (...) o princípio da capacidade contributiva (...)”* impõe-se que *“seja articulado com (...)”* *“o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade”*.

3.16. Ora, para a Requerida, *“a interpretação proposta pela Requerente (...) é ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica (...)”* sendo que *“paralelamente, a interpretação dada pela Requerente é ofensiva do princípio da eficiência do sistema tributário, na medida em*

¹⁴ Relativos à sessão de 13 de Março de 2008.

¹⁵ Na mesma esteira, é citada a recomendação nº 6-B/2012 do Provedor de Justiça, datada de 22 de Junho de 2012, nos termos da qual se refere que *“(...) com a aprovação da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, diploma que aprovou o Código do Imposto Único de Circulação e que veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel (...) os sujeitos passivos do imposto passaram a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública (...)”* pelo que *“a nível fiscal (...) o Imposto Único de Circulação é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos”*.

que se traduz num entorpecimento (...) das competências atribuídas à Requerida, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado (...).^{16 17}

Da falta de prova da transmissão da propriedade do veículo

3.17. Neste âmbito, refere a Requerida que “(...) *aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência (...) firmada neste centro de arbitragem (...)*”, entende que “(...) *cópias de 2^{as} vias de facturas de venda das viaturas*” não são “(...) *prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal (...)*”, porquanto “*uma factura não é apta a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda (...)*”.

3.18. Por outro lado, defende ainda a Requerida que “*após a dedução do pedido de pronúncia arbitral ficou precludida, por banda da Requerente, a apresentação ulterior de prova documental*”.^{18 19}

Das consequências da inobservância do artigo 19º do CIUC

3.19. A este respeito, refere a Requerida que “*nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação, como aliás lhe competia, pelo que necessariamente terá de improceder a pretendida elisão do artigo 3º aqui em causa*”.

3.20. “*Assim, não tendo a Requerente cumprido com o ónus probatório que se lhe impunha e constatando-se agora o incumprimento da obrigação declarativa exigida pelo artigo 19º do CIUC, (...) consequências (...) necessariamente se haverão de*

¹⁶ No primeiro sentido, cita a Requerida a exposição de motivos referente à proposta de Lei nº 118/X, ou seja, a Proposta de Reforma da Tributação Automóvel.

¹⁷ No segundo sentido, cita a Requerida J. Albano dos Santos, in “*Teoria Fiscal*”, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade Técnica da Lisboa, 2003, pág. 435 e 436.

¹⁸ Neste âmbito, cita a Requerida a decisão interlocutória proferida, em 25 de Outubro de 2012, pelo Tribunal Arbitral Colectivo, no âmbito do processo nº 75/2012.

¹⁹ Nesta matéria, cita ainda a Requerida o despacho arbitral proferido em 19 de Janeiro de 2015, no âmbito do processo nº 212/2014.

extrair do seu comportamento omissivo”, “nomeadamente, a sua responsabilidade pelas custas arbitrais (...)”.

Dos juros indemnizatórios

3.21. Nesta matéria, entende a Requerida que “*não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos peticionados juros indemnizatórios*”.²⁰

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

3.22. A este respeito, alega a Requerida que “*o registo da propriedade constitui um elemento essencial no sistema de informação entre a Requerida e demais entidades públicas (...) e com as forças da autoridade (...) com vista à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização do (...) IUC*”.

3.23. Assim, “*a transmissão da propriedade de veículos automóveis não é susceptível de ser controlada pela Requerida, pois inexistente qualquer obrigação acessória declarativa quanto a esta matéria (...) significando isto que o IUC é liquidado de acordo com a informação registral (...) transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado*”.

3.24. Em resumo, alega a Requerida que “*o IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida (...)*” pelo que “*não tendo a Requerente cuidado da actualização do registo automóvel (...) forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível*”, levando “*(...) a Requerida a limitar-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita (...)*”.²¹

²⁰ Neste sentido, enumera a Requerida as decisões arbitrais nº 26/2013-T, 170/2013-T e 243/2013-T.

²¹ Neste âmbito, a Requerida cita a decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 26/2013.

3.25. “Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente” pelo que, “consequentemente, deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral (...)”.²²

3.26. Nestes termos, conclui a Requerida a resposta apresentada no sentido que “*deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se (...) a entidade requerida do pedido*”.

4. SANEADOR

4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT.²³

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

²² Neste sentido, refere a Requerida a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 72/2013.

²³ Neste âmbito, tendo em conta que no pedido de pronúncia arbitral está incluído o pedido de sindicância das decisões de indeferimento das três reclamações gratuitas apresentadas, em Março de 2015, contra os actos tributários de liquidação de IUC dos anos de 2013 e 2014 (como forma de poder declarar, em última instância, a ilegalidade das liquidações de IUC objecto do pedido), as quais foram notificadas à Requerente em 08 de Junho de 2015, a decisão de indeferimento de reclamação gratuita que comporte a apreciação da legalidade de acto de liquidação está abrangida na previsão da alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. Assim, tendo em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em vigor desde 1 de Janeiro de 2013), o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, “da notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código”, bem como o previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT que estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)”, pelo que, tendo em conta a data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (07 de Setembro de 2015), o pedido é tempestivo.

- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. A cumulação de pedidos é legal, por se verificarem os pressupostos exigidos no artigo 3º, n 1 do RJAT, ou seja, a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.5. No que diz respeito ao valor do pedido de pronúncia arbitral, tendo em consideração o disposto no artigo 306º e no artigo 297º, ambos do CPC, de que “*cumulando-se na mesma acção vários pedidos, o valor é a quantia correspondente à soma dos valores de todos eles*”, pelo que sendo pedido, no caso em análise, a anulação das liquidações de IUC (imposto e juros), dos anos 2013 e 2014, das viaturas identificadas no processo, o valor do pedido deverá corresponder ao total dessas liquidações, ou seja, a EUR 8.302,13 (e não a EUR 8.339,18, conforme indicado pela Requerente), sem que tal alteração tenha implicações no montante de custas finais do processo.²⁴
- 4.6. Não foram identificadas nulidades no processo.
- 4.7. Não existem excepções nem questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

- 5.1. A Requerente é uma sociedade cuja actividade principal consiste na oferta aos seus clientes de diversas soluções de financiamento automóvel, como a Locação Financeira (Leasing) ou o Aluguer de Longa Duração (ALD).

5.2. Foram notificadas à Requerente as liquidações do Imposto Único de Circulação (IUC) relativas a veículos automóveis da categoria A, B e C, referentes aos anos de 2013 e 2014, que a seguir se identificam, conforme cópias anexadas ao processo:

GRUPO I^{25 26}					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE²⁷	DOC.
2014 ...	12-12-2014	...-...-...	2014	55,38	4
2014 ...	12-12-2014	...-...-...	2014	52,06	
2014...	12-12-2014	...-...-...	2014	321,22	
2014 ...	12-12-2014	...-...-...	2014	104,02	
TOTAL (EUR)				532,68	

GRUPO II^{28 29}					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE	DOC.
2013 ...	11-11-2014	...-...-...	2013	53,10 ³⁰	4
2013 ...	17-08-	...-...-...	2013	437,61 ³¹	4

²⁴ Nesta matéria, vide abaixo ponto 5.2. (Grupo II, nota de rodapé 50) e ponto 5.11.

²⁵ Todas as liquidações deste grupo dizem respeito a imposto e juros, porquanto a data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (01-12-2014).

²⁶ Este “Grupo I” diz respeito às liquidações de IUC objecto da reclamação graciosa nº ...2015..., identificada no ponto 5.4., abaixo.

²⁷ Todos os montantes foram pagos em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta em cada uma das cópias das liquidações anexadas ao processo pela Requerente (doc. nº 4).

²⁸ Todas as liquidações deste grupo dizem respeito a imposto e juros, porquanto a data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada.

²⁹ Este “Grupo II” diz respeito às liquidações de IUC objecto da reclamação graciosa nº ...2015..., identificada no ponto 5.4., abaixo.

³⁰ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2013).

	2014				
2014 ...	17-08-2014		2014	425,02 ³²	
GRUPO II (CONTINUAÇÃO)					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE	DOC.
2013 ...	12-12-2014	...-...-...	2013	57,01 ³³	4
2013...	12-12-2014	...-...-...	2013	771,45 ³⁴	4
2013 ...	28-11-2014	...-...-...	2013	57,30 ³⁵	4
2014 ...	28-11-2014		2014	65,59 ³⁶	
2013...	11-11-2014	...-...-...	2013	101,85 ³⁷	4
2014 ...	14-11-		2014	98,95 ³⁸	

³¹ Montante pago em 12-09-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (10-09-2014).

³² Montante pago em 12-09-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (10-09-2014).

³³ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (02-12-2013).

³⁴ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (02-12-2013).

³⁵ Montante pago em 01-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

³⁶ Montante pago em 01-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

³⁷ Montante pago em 17-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2013).

³⁸ Montante pago em 17-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. n.º 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2014).

	2014				
2014 ...	14-11-2014	...-...-...	2014	90,35 ³⁹	4
2013 ...	11-11-2014	...-...-...	2013	205,60 ⁴⁰	4
2013 ...	28-11-2014	...-...-...	2013	53,37 ⁴¹	4
2014 ...	28-11-2014		2014	52,34 ⁴²	
2013 ...	11-11-2014	...-...-...	2013	53,10 ⁴³	4
2013 ...	28-11-2014	...-...-...	2013	53,37 ⁴⁴	4
2014 ...	28-11-2014		2014	52,34 ⁴⁵	
GRUPO II (CONTINUAÇÃO)					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE	DOC.
2013 ...	17-12-	...-...-...	2013	53,30 ⁴⁶	4

³⁹ Montante pago em 17-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2014).

⁴⁰ Montante pago em 17-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2013).

⁴¹ Montante pago em 01-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁴² Montante pago em 01-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

⁴³ Montante pago em 17-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2013).

⁴⁴ Montante pago em 01-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁴⁵ Montante pago em 01-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

	2014				
2014 ...	17-12-2014		2014	52,27 ⁴⁷	
2013 ...	17-12-2014	...-...-...	2013	53,30 ⁴⁸	4
2014 ...	17-12-2014		2014	52,27 ⁴⁹	
TOTAL (EUR)				2.839,49⁵⁰	

GRUPO III ⁵¹					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE⁵²	DOC.
2013...	17-11-2014	...-...-...	2013	769,71 ⁵³	4
2014...	17-11-2014		2014	814,39 ⁵⁴	

⁴⁶ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2013).

⁴⁷ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2014).

⁴⁸ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2013).

⁴⁹ Montante pago em 17-12-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (31-10-2014).

⁵⁰ A diferença deste total para o evidenciado pela Requerente (quer no pedido, quer na reclamação graciosa nº ...2015...) ascende a EUR 37,05, os quais aparecem evidenciados no respectivo quadro resumo elaborado pela Requerente como respeitante a liquidação de IUC, do ano de 2014, incidente sobre a viatura matrícula ...-...-... mas cuja documento de liquidação não foi identificado, nem se encontra anexado ao processo (nem por via dos documentos anexados ao pedido, nem por via do processo administrativo). Assim, o valor do processo irá ser corrigido na exacta medida daquele montante (vide Capítulo 7 desta decisão).

⁵¹ Este “Grupo III” diz respeito às liquidações de IUC objecto da reclamação graciosa nº ...2015..., identificada no ponto 5.4., abaixo.

⁵² Todas as liquidações deste grupo dizem respeito a imposto e juros, porquanto a data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada.

⁵³ Montante pago sem evidência da respectiva data de pagamento (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁵⁴ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

2013 ...	17-11-2014	...-...-...	2013	53,31 ⁵⁵	4
2014 ...	17-11-2014		2014	52,27 ⁵⁶	

⁵⁵ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁵⁶ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

GRUPO III (CONTINUAÇÃO)					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE	DOC.
2013 ...	17-11- 2014	...-...-...	2013	206,40 ⁵⁷	4
2014 ...	17-11- 2014		2014	220,71 ⁵⁸	
2013 ...	17-11- 2014	...-...-...	2013	227,04 ⁵⁹	4
2014...	17-11- 2014		2014	240,67 ⁶⁰	
2013...	17-11- 2014	...-...-...	2013	93,35 ⁶¹	4
2014 ...	17-11- 2014		2014	92,00 ⁶²	
2013 ...	17-11- 2014	...-...-...	2013	843,01 ⁶³	4
2014 ...	17-11-		2014	816,31 ⁶⁴	

⁵⁷ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁵⁸ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

⁵⁹ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁶⁰ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

⁶¹ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁶² Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

⁶³ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

	2014				
2013 ...	17-11-2014	...-...-...	2013	237,36 ⁶⁵	4
2014 ...	17-11-2014	...-...-...	2014	52,27 ⁶⁶	
2013 ...	17-11-2014	...-...-...	2013	53,31 ⁶⁷	4
2014 ...	17-11-2014		2014	52,27 ⁶⁸	

⁶⁴ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

⁶⁵ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁶⁶ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

⁶⁷ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁶⁸ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

GRUPO III (CONTINUAÇÃO)					
LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE	DOC.
2013 ...	17-11- 2014	...-...-...	2013	53,31 ⁶⁹	4
2014 ...	17-11- 2014		2014	52,27 ⁷⁰	
TOTAL (EUR)				4.929,96	

5.3. A Requerente efectuou o pagamento das liquidações de IUC, acima identificadas, nas datas indicadas nas notas de rodapé aos quadros anteriores.

5.4. A Requerente, por não concordar com as referidas liquidações de IUC, respeitantes aos anos de 2013 e 2014, apresentou as seguintes reclamações graciosas (conforme documentos 2 e 3 anexados com o pedido):

- A nº ...2015... relativa às liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo I”, supra, apresentada em 17 de Março de 2015;

- A nº ...2015... relativa às liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo II”, supra, apresentada em 17 de Março de 2015;

- A nº ...2015... relativa às liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo III”, supra, apresentada em 08 de Abril de 2015;

alegando em todas que “(...) à data do facto tributário as viaturas em causa, não eram propriedade da reclamante” porquanto “os veículos em causa, foram objecto de locação financeira, tendo sido adquiridos pelos locatários após o termo da locação ou ainda no decurso da mesma” (conforme documentos 2 e 3 anexados com o pedido).

⁶⁹ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2013).

⁷⁰ Montante pago em 28-11-2014, conforme vinheta de pagamento aposta na cópia da liquidação anexada ao processo pela Requerente (doc. nº 4). A data limite para pagamento voluntário do IUC inicialmente liquidado foi ultrapassada (30-09-2014).

- 5.5. A Requerente foi notificada, através dos ofícios que a seguir se identificam, de cada um dos projectos de decisão e respectiva fundamentação, relativos às reclamações graciosas acima identificadas [no sentido que “(...) *na data aniversário das matrículas das viaturas cujo imposto único de circulação é objecto de contestação nos presentes autos, as mesmas se encontravam registadas (...) em nome da reclamante (...)*”], bem como para exercer, querendo, o direito de audição prévia, no prazo de 15 dias a contar da data da notificação (conforme documento 3 anexado com o pedido):
- Ofício nº..., de 14 de Maio de 2015, relativo à reclamação graciosa nº ...2015... (respeitante às liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo I”, supra);
 - Ofício nº..., de 14 de Maio de 2015, relativo à reclamação graciosa nº ...2015... (respeitante às liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo II”, supra);
 - Ofício nº ..., de 14 de Maio de 2015, relativo à reclamação graciosa nº ...2015... (respeitante às liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo III”, supra).
- 5.6. A Requerente veio exercer, em 25 de Maio de 2015, o direito de audição prévia, por escrito, relativamente a cada uma das reclamações graciosas acima identificadas, reiterando a argumentação já apresentada (conforme documento 1 anexado com o pedido).
- 5.7. A Requerente foi notificada, em 8 de Junho de 2015, através dos ofícios que a seguir se identificam, da decisão de indeferimento de cada uma das reclamações graciosas apresentadas [no sentido de propor “*que seja convertido em definitivo o projecto de decisão de indeferimento (...)*”], conforme documento 1 anexado com o pedido:
- Ofício nº ..., de 04 de Junho de 2015, relativo ao despacho de 28 de Maio de 2015, respeitante à reclamação graciosa nº ...2015... (liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo I”, supra);

- Ofício nº..., relativo ao despacho de 28 de Maio de 2015, respeitante à reclamação graciosa nº ...2015... (liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo II”, supra);

- Ofício nº ..., de 04 de Junho de 2015, relativo ao despacho de 28 de Maio de 2015, respeitante à reclamação graciosa nº ...2015... (liquidações de IUC identificadas no quadro “Grupo III”, supra).

5.8. Considera-se como provada a existência dos seguintes contratos de ALD, celebrados entre a Requerente (locadora) e os respectivos locatários (conforme cópias anexados com o Pedido) e assinados por ambas as partes, para as viaturas que a seguir se identificam, e de cujas cópias se pode extrair, resumidamente, a seguinte informação:

CONTRATO	MATRÍCULA	DATA DO CONTRATO	PRAZO	LOCATÁRIO	DOC.
ALD...	...-...-...	15-09-2010	12 MESES	B...	28 ⁷¹
ALD-...-...	⁷²	37 MESES	C...	31 ⁷³

5.9. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Dos factos não provados

5.10. Não foi anexada aos autos prova documental suficiente para suportar a existência, em momento prévio ao da emissão de cada um dos documentos a seguir identificados,

⁷¹ Neste caso, foi também anexada cópia da FCL/REC..., de 20-08-2011 (2ª via), no montante de EUR 29.669,07, relativa ao débito da renda nº 2 ao abrigo do contrato de ALD... .

⁷² Sem evidência de data.

⁷³ Neste caso, foi também anexada cópia da FCL/REC..., de 05-10-2010 (2ª via), no montante de EUR 598,19, relativa ao débito da renda nº 37 ao abrigo do contrato de ALD... .

dos contratos de Leasing (LEA) ou de Aluguer de Longa Duração (ALD) neles referenciados:

DOCUMENTO⁷⁴	DATA	VALOR (EUR)	VIATURA	CONTRATO	DOC.
FCL/REC ...	29-11-2009	11.900,83 ⁷⁵	...-...-...	ALD ...	5
FCL/REC ...	18-05-2012	10.517,40 ⁷⁶	...-...-...	LEA	6
NDE/REC	03-06-2009	55.436,00 ⁷⁷	...-...-...	ALD ...	7
FCL ...	20-11-2013 ⁷⁸	5,01 ⁷⁹	...-...-...	ALD ...	8
FCL/REC ...	20-10-2012	689,93 ⁸⁰	...-...-...	LEA...	9
NDB/REC ...	18-06-2004	45.220,00 ⁸¹	...-...-...	LEA	10
NDE/REC ...	09-06-2005	23.400,00 ⁸²	...-...-...	LEA ...	12
NDB/REC ...	29-11-2002	48.195,81 ⁸³	...-...-...	LEA ...	13
FCL/REC ...	20-10-2012	5,01 ⁸⁴	...-...-...	ALD ...	14
FCL/REC ...	05-11-2012	4.140,35 ⁸⁵	...-...-...	ALD ...	15
FCLREC ...	20-11-2011	9.606,20 ⁸⁶	...-...-...	ALD ...	16
NDE/REC ...	19-04-2006	11.349,09 ⁸⁷	...-...-...	LEA	17
FCL/REC ...	20-10-2009	585,12 ⁸⁸	...-...-...	LEA ...	18
FCL/REC ...	20-12-2005	486,83 ⁸⁹	...-...-...	LEA ...	19

⁷⁴ Todos os documentos apresentados e aqui identificados são 2^{as} vias.

⁷⁵ Valor Residual.

⁷⁶ Venda de Viatura Venda de equipamento ... no estado de uso em que se encontra.

⁷⁷ Indemnização de Seguradora.

⁷⁸ A data deste documento é coincidente quanto ao mês (Novembro) com o mês de aniversário de matrícula da respectiva viatura (que também é Novembro). Ora, sendo o IUC um imposto de tributação periódica, cuja periodicidade corresponde ao ano que se inicia no acto da matrícula ou em cada um dos seus aniversários (conforme o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4º do Código do IUC), em 2013, à data em que deveria ser liquidado o IUC a viatura ainda não teria sido alienada. Contudo, nesta matéria, vide Capítulo 6.

⁷⁹ Valor Residual.

⁸⁰ Valor Residual.

⁸¹ Venda de Viatura.

⁸² Perca Total – Cliente.

⁸³ Rescisão.

⁸⁴ Valor Residual.

⁸⁵ Valor Residual.

⁸⁶ Valor Residual.

⁸⁷ Venda de Viatura.

⁸⁸ Valor Residual.

⁸⁹ Valor Residual.

FCL/REC ...	10-11-2006	565,35 ⁹⁰	...-...-...	LEA ...	20
FCL/REC ...	09-01-2007	529,51 ⁹¹	...-...-...	LEA ...	21
NDE/REC ...	11-11-2009	106.000,00 ⁹²	...-...-...	ALD ...	22
NDE/REC ...	25-08-2009	3.482,54 ⁹³	...-...-...	ALD...	23
NDE/REC ...	02-02-2009	49.800,00 ⁹⁴	...-...-...	ALD ...	24
FCL/REC ...	28-02-2012	21.147,38 ⁹⁵	...-...-...	ALD	25
FCL/REC...	20-10-2012	3.628,50 ⁹⁶	...-...-...	ALD ...	26
FCL/REC ...	20-11-2012	5,01 ⁹⁷	...-...-...	ALD ...	27
DOCUMENTO	DATA	VALOR (EUR)	VIATURA	CONTRATO	DOC.
FCL/REC ...	20-09-2010	559,50 ⁹⁸	...-...-...	LEA...	29
FCL/REC ...	05-10-2010	3.510,83 ⁹⁹	...-...-...	ALD ...	30

5.11. Não foi anexada aos autos prova documental suficiente para suportar a efectiva transmissão da propriedade das viaturas subjacentes às liquidações de IUC objecto do pedido de pronúncia arbitral, porquanto não foi junto qualquer documento que comprovasse o pagamento dos valores constantes dos documentos identificados no ponto anterior.

5.12. Não foi anexada prova documental relativa ao montante de EUR 37,05 que teria sido liquidado a título de IUC respeitante ao ano de 2014, relativo à viatura matrícula ...-...-..., pelo que aquele valor foi desconsiderado deste pedido de pronúncia arbitral (vide ponto 4.5., supra).¹⁰⁰

⁹⁰ Valor Residual.

⁹¹ Valor Residual.

⁹² Indemnização de Seguradora.

⁹³ Rescisão.

⁹⁴ Indemnização de Seguradora.

⁹⁵ Venda de Viatura Venda de equipamento ... no estado de uso em que se encontra.

⁹⁶ Valor Residual.

⁹⁷ Valor Residual.

⁹⁸ Valor Residual.

⁹⁹ Valor Residual.

¹⁰⁰ Refira-se que este montante tinha já sido incluído em sede de reclamação graciosa nº ...2015..., a título de liquidação de IUC do ano de 2014 (sem identificação da respectiva liquidação) e sem que tivesse sido anexado qualquer documento suporte.

5.13. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. No âmbito do processo arbitral em análise, serão as seguintes as questões a decidir:

6.1.1. O artigo 3º do Código do IUC consagra ou não uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, enquanto sujeitos passivos de imposto, de modo a afastar a presunção de que são considerados como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados?

6.1.2. A Requerente conseguiu demonstrar, em matéria de procedimento arbitral, que não era, à data das liquidações de IUC objecto deste processo, o sujeito passivo do imposto, logrando ilidir a presunção referida no ponto anterior?

6.1.3. As liquidações de IUC efectuadas pela Requerida enfermam, em consequência, de ilegalidade, face ao disposto na legislação aplicável?

Da incidência subjectiva do IUC

6.2. Nesta matéria, importará desde logo aferir da legalidade dos actos de indeferimento total das três reclamações graciosas apresentadas, bem como da legalidade das quarenta e duas liquidações de IUC, notificadas à Requerente, relativas aos anos de 2013 e 2014, objecto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral.¹⁰¹

6.3. Com efeito, no pedido de pronúncia arbitral a Requerente invoca a circunstância de *“em face do teor do (...) artigo 3º do CIUC (...) não qualifica como sujeito passivo perante a letra e o espírito da lei (...)”*, porquanto *“os veículos sobre os quais incidiu os IUC’s (...) em crise, foram, na sua grande maioria, objecto de locação*

financeira (...)” e “(...) à data dos factos tributários, os mesmos (a) haviam sido adquiridos pelos locatários após o término da respectiva locação; ou (b) haviam sido adquiridos pelos locatários ainda durante a locação; ou (c) haviam sido adquiridos por terceiros” (sublinhado nosso).

- 6.4. Neste âmbito, considera a Requerente não ser o sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado, porquanto de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, aí está consagrada uma presunção ilidível, ou seja, que admite prova em contrário, nomeadamente, através da demonstração que as viaturas automóveis na origem das liquidações de IUC não eram da sua propriedade na data da verificação do facto gerador do imposto (nos anos de 2013 e 2014).
- 6.5. Em sentido contrário, a Requerida considerou que o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, não comporta qualquer presunção legal pois *“entender que o legislador consagrou (...) uma presunção legal, seria inequivocamente efectuar uma interpretação contra legem”* (sublinhado nosso).
- 6.6. Assim, segundo a Requerida, o legislador estabeleceu de forma expressa e intencional que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estão registados.
- 6.7. Nestes termos, haverá que dar resposta às questões de se saber se, na data da ocorrência do facto gerador do imposto (para cada uma das viaturas identificadas no ponto 5.2., supra):
- 6.7.1. As viaturas subjacentes às liquidações de IUC em crise eram ou não propriedade da Requerente?
- 6.7.2. E em consequência, determinar se, para efeitos do disposto no artigo 3º, nºs 1 e 2 do Código IUC, a Requerente poderia ou não ser considerada como sujeito passivo do IUC relativo às viaturas em causa?

¹⁰¹ Exceptuada já a alegada liquidação de IUC acima identificada na nota de rodapé nº 50.

- 6.8. Ora, sendo estas as questões principais a decidir nos presentes autos, será necessário determinar a incidência subjectiva do IUC, de acordo com o disposto no respectivo Código e assumir uma posição sobre a referida norma de incidência subjectiva de modo a aferir se a mesma estabelece ou não uma presunção legal ilidível.
- 6.9. Todavia, e antes de passar a interpretar o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, será relevante ter presente o disposto no artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT), na medida em que as normas tributárias devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais de interpretação e, bem assim, o disposto no artigo 9º do Código Civil que estabelece as regras e elementos para a interpretação das normas.
- 6.10. Na verdade, a actividade interpretativa é, como refere Francesco Ferrara, “*a operação mais difícil e delicada a que o jurista pode dedicar-se (...)*” pois “*(...) o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei parece objectivamente querido (...)*” (sublinhado nosso).¹⁰²
- 6.11. Assim, para o mesmo autor, entender a lei “não é somente aferrar de modo mecânico o sentido aparente e imediato que resulta da conexão verbal; é indagar com profundidade o pensamento legislativo, descer da superfície verbal ao conceito íntimo que o texto encerra e desenvolvê-lo em todas as suas direcções possíveis” (sublinhado nosso).¹⁰³
- 6.12. Como refere Baptista Machado¹⁰⁴ “*a disposição legal apresenta-se ao jurista como um enunciado linguístico, como um conjunto de palavras que constituem um texto. Interpretar consiste evidentemente em retirar desse texto um determinado sentido ou conteúdo de pensamento. O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras (...)*” pelo que “*(...) embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido,*

¹⁰² Vide Francesco Ferrara, “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, 2ª Edição, Coimbra, 1963, pág. 134/135.

¹⁰³ Vide Francesco Ferrara, obra citada, pág. 128.

há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraído o pensamento legislativo – fenómeno mais frequente do que parecerá à primeira vista” (sublinhado nosso).

6.13. Assim, para que possamos concluir se o artigo 3º, nº 1, do Código do IUC consagra (i) uma presunção ilidível de quem deve ser considerado sujeito passivo do imposto com base no Registo Automóvel ou se (ii) o Legislador pretendeu expressa e intencionalmente determinar, com base no Registo Automóvel, quem deve ser considerado o sujeito passivo do IUC, é fundamental em primeiro lugar atentar na letra da Lei.

6.14. Nestes termos, de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, “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” (sublinhado nosso).

Elemento Literal

6.15. De acordo com o elemento literal da norma referida, a problemática centra-se na expressão “considerando-se como tais” utilizada pelo Legislador, porquanto a letra da Lei não refere a expressão “*presumindo-se*” (conforme constava nos diplomas antecedentes ao presente Código), sendo assim questionável se a natureza de presunção continua ou não a estar presente na norma em análise.

6.16. Neste sentido, a título de exemplo, verifica-se, que no artigo 243º, nº 3 do Código Civil e nos artigos 45º, nº 6 e 89º-A, nº 4 da LGT, também é utilizada a expressão “*considera-se*” e, nestes casos, estamos perante presunções legais pelo que, de acordo com as normas gerais de interpretação, se considera que está assegurado o

¹⁰⁴ Neste âmbito, cfr. “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, pág. 175/176.

mínimo de correspondência verbal, para efeitos da determinação do pensamento legislativo que se encontra objectivado na norma em apreço.¹⁰⁵

6.17. E, como afirma Karl Larenz¹⁰⁶, se “o sentido literal na maior parte dos casos não basta como critério interpretativo, precisamente porque ainda permite diversas interpretações”, também é verdade que, se acompanhado de outros elementos é bastante relevante e indiciador do verdadeiro sentido da norma em análise, apontando para que a expressão “considerando-se como tais” seja equivalente à expressão anteriormente utilizada de “presumindo-se como tais” (sublinhado nosso).

Elemento Histórico

6.18. Não obstante, e ainda no âmbito dos elementos da interpretação de acordo com o artigo 9º do Código Civil, importar também atender ao elemento histórico.

6.19. No entender de Baptista Machado¹⁰⁷, este elemento “compreende todos os materiais relacionados com a história do preceito, a saber: a história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa (...); as chamadas fontes da lei, ou seja os textos legais ou doutrinários que inspiraram o legislador na elaboração da lei (...); os trabalhos preparatórios” (sublinhado nosso).

6.20. Neste âmbito, o legislador, na definição da incidência subjectiva do Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), do Imposto de Circulação (ICI) e do Imposto de Camionagem (ICA), impostos abolidos pelo IUC, estabelecia que “o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em

¹⁰⁵ Atente-se que, no que se refere à segunda disposição legal referida, Jorge Lopes de Sousa considera estar em causa uma presunção ilidível de notificação, para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação (vide “Código de Procedimento e de Processo Tributário” Anotado, Vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora, S.A., Lisboa 2011, pág. 388).

¹⁰⁶ Neste âmbito, cfr. “Metodologia da Ciência do Direito”, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª ed., 1969, pág. 369.

¹⁰⁷ Na sua obra “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, pág. 184.

contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados" (sublinhado nosso).

6.21. Nestes termos, quanto a este elemento de interpretação fica demonstrado que os antecedentes do Código do IUC consagraram uma presunção de que são sujeitos passivos do IUC os proprietários registados na Conservatória do Registo Automóvel.

6.22. No que diz respeito ao IUC, não obstante continuar a atribuir aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos, o legislador optou por utilizar uma formulação diversa da norma de incidência, abandonando a expressão "(...) *presumindo-se como tais, (...)*" em favor da expressão "(...) *considerando-se como tais (...)*".

6.23. Em consequência, fica claro que o entendimento subjacente ao disposto naquele artigo do Código do IUC prevê uma presunção ilidível, relativamente à qual a questão semântica em nada altera o sentido interpretativo da norma.^{108 109}

6.24. Assim, e à semelhança do entendimento perfilhado em anteriores decisões arbitrais sobre a mesma matéria, entendemos que deve ser concluído que o artigo 3º, nº 1, do Código do IUC consagra uma presunção, pois não é a substituição da expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se” que faz com que esta norma deixe de consagrar uma presunção (sublinhado nosso).¹¹⁰

6.25. Na verdade, entendemos que se está perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma em questão, porquanto:

¹⁰⁸ Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa afirma que “em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão presume-se ou por expressão semelhante” (in CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pág. 589) (sublinhado nosso).

¹⁰⁹ Também no mesmo sentido, A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes (in “*Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação*”, Coimbra Editora, 2009, pág. 187) consideram que “*não houve alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICI e ICA*”.

¹¹⁰ Neste sentido vide, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 34/2014-T e 42/2014-T.

6.25.1. Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a norma que a estabelece se adapte ao respectivo conceito legal (vertido no artigo 349º do Código Civil), sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita (revelada pela utilização da expressão "*presumem-se*") ou apenas implícita.^{111 112}

6.25.2. Por outro lado, a liberdade de conformação do legislador está limitada por princípios fundamentais consagrados na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente, o princípio igualdade, cuja relevância é pertinente no caso em análise.¹¹³

6.26. Neste âmbito, "*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 (...) previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo*" (sublinhado nosso).¹¹⁴

6.27. 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 nº 1, do artigo 3º do Código do IUC.

6.28. Com efeito, no que respeita à importância do Registo Automóvel, importa referir que o registo permite publicitar a situação jurídica dos bens e, bem assim, presumir que existe o direito sobre esses e que o mesmo pertence ao titular, conforme consta do registo.

¹¹¹ Neste sentido, vide Jorge Lopes de Sousa, CPPT, 6ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, página 586.

¹¹² Vide AC STA Processo 441/11, de 29 de Fevereiro de 2012 e AC STA Processo 381/12, de 2 de Maio de 2012.

¹¹³ Com efeito, no plano tributário, o princípio da igualdade traduz-se na generalidade e abstracção da norma que cria os elementos essenciais do tributo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

¹¹⁴ Vide AC TC Processo 343/97, de 29 de Abril.

Elemento Racional e Teleológico

- 6.29. Caberá agora a vez de ser utilizado o elemento racional ou teleológico o qual reveste a maior importância para determinar o sentido da norma em análise, porquanto, segundo o autor Menezes Cordeiro¹¹⁵, “*a interpretação é hoje dominada pelo factor teleológico*”.
- 6.30. Assim, no que se refere ao elemento racional e teleológico, importa fazer notar que o IUC tem subjacente o princípio da equivalência (consagrado no artigo 1º do Código daquele imposto), e que veio corporizar as preocupações ambientais ao estabelecer que o imposto deve onerar os contribuintes pelos custos ambientais e viários provocados pela circulação automóvel, ou seja, quem polui tem de pagar (princípio que também subjaz ao artigo 66º, nº 2, alínea h), da CRP e ao Direito Comunitário).¹¹⁶
- 6.31. Como escreve Sérgio Vasques¹¹⁷, “*em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública, ou em atenção ao custo que imputa à comunidade pela sua própria actividade*” pelo que “*um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também*” (sublinhado nosso).
- 6.32. Com efeito, o que se pretende alcançar através da consagração do referido princípio da equivalência é fazer com que os prejuízos que advêm para a comunidade,

¹¹⁵ Neste âmbito, vide “*Tratado de Direito Civil Português I*”, Parte Geral, Tomo 1, 2ª Edição, 2000, Almedina, pág. 557.

¹¹⁶ Com a assinatura, em 7 de Fevereiro de 1992, em Maastrich, do Tratado da União Europeia, o aludido princípio passou a constar como suporte da política Comunitária no domínio ambiental (vide artigo 130º-R, nº 2).

¹¹⁷ In “*Os Impostos Especiais de Consumo*”, Almedina, 2000, pág. 110 e 122.

decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários-utilizadores, como custos que só eles deverão suportar.

- 6.33. Sendo conhecida a dimensão dos danos ambientais causados pelos veículos automóveis, a lógica e coerência do sistema de tributação automóvel, em geral, e do regime inscrito no Código do IUC, em particular, apontam no sentido de que quem polui deve pagar, associando assim, o imposto aos danos ambientalmente causados.
- 6.34. Tratam-se, pois, de preocupações com assinalável importância, na economia do IUC, e que não se poderão deixar de, coerentemente, ter em conta na interpretação do artigo 3º, relativo à incidência subjectiva daquele imposto.
- 6.35. Nestes termos, correspondendo a tributação (em sede de IUC) dos reais poluidores a um importante fim visado pela lei, à luz dos elementos de carácter racional e teleológicos de interpretação, impõe-se concluir que o nº 1 do artigo 3º do Código do IUC consagra uma presunção ilidível.¹¹⁸
- 6.36. Em resumo, importa salientar que os referidos elementos de interpretação, sejam os relacionados com a interpretação literal, sejam os respeitantes aos elementos lógicos de interpretação, de natureza histórica ou de ordem racional apontam, todos eles, no sentido de que a expressão “*considerando-se como tais*” tem um sentido equivalente à expressão “*presumindo-se como tais*”, devendo, assim, entender-se que, reitera-se, o disposto no nº 1 do artigo 3º do Código do IUC consagra uma presunção legal.
- 6.37. Ora, de acordo com o disposto no 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.

¹¹⁸ Neste âmbito, segundo Francesco Ferrara [in “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, 2ª Edição, Coimbra, 1963, pág. 130, “(...) a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica”].

- 6.38. Deste modo, as presunções constituem meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341º do Código Civil), pelo que quem tem a seu favor a presunção legal fica dispensado de fazer prova do facto a que ela conduz (artigo 350º, nº1 do Código Civil).
- 6.39. Todavia, as presunções, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário (artigo 350º, nº 2 do Código Civil) e, tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente previsto no artigo 73º da LGT.
- 6.40. Na verdade, estas presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio, previsto no artigo 64º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiem.¹¹⁹
- 6.41. Nestes termos, a resposta que deverá ser dada à questão formulada no ponto 6.1.1., supra será a de que o artigo 3º do Código do IUC consagra, efectivamente, uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, de modo a poder afastar a presunção de que são considerados como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.¹²⁰

Da ilisão da presunção

¹¹⁹ Sobre a consagração no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC de uma presunção ilidível pronunciaram-se já diversas decisões arbitrais, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T e 67/2014-T, 115/2014-T, 785/2014-T, 835/2014-T e 8/2015-T (as três últimas proferidas pela signatária).

¹²⁰ Neste âmbito, vide AC TCAS 08300/14, de 19 de Março de 2015, nos termos do qual se pode ler que “o IUC está legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel, o que se infere, desde logo, do artigo 3º, nº 1, do Código do IUC, norma onde se (...) consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do artigo 73º, da LGT” (sublinhado nosso).

- 6.42. Face ao acima exposto, tendo-se concluído que o artigo 3º do Código do IUC consagra uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, cumpre agora analisar se esta presunção foi efectivamente ilidida pela Requerente, conforme resulta do disposto no artigo 73º da LGT.
- 6.43. Assim, em geral, deve a pessoa (neste caso colectiva) que está inscrita no registo como proprietária do veículo (e que, nesse sentido, é considerada pela Autoridade Tributária como sendo o sujeito passivo de IUC) demonstrar, mediante elementos de prova disponíveis, que não é o real proprietário do veículo e, bem assim, que a propriedade foi transferida para outrem.
- 6.44. Em concreto, o que a Requerente se propõe provar, segundo resulta dos autos, é pois a “*não propriedade*” das viaturas automóveis (que deram origem aos actos de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral) à data do facto gerador do IUC (em 2013 e 2014), porquanto, conforme acima já referido no ponto 6.2., “*(...) à data dos factos tributários, os mesmos (a) haviam sido adquiridos pelos locatários após o término da respectiva locação; ou (b) haviam sido adquiridos pelos locatários ainda durante a locação; ou (c) haviam sido adquiridos por terceiros*”.
- 6.45. Para efeitos de prova de que ocorreu a transmissão da propriedade das referidas viaturas, a Requerente anexou ao pedido a seguinte documentação:¹²¹
- 6.45.1. Cópia de facturas (ou documentos equivalentes), relativas a cada um das viaturas subjacentes às liquidações de IUC objecto do pedido (e acima identificadas no ponto 5.2.), com a identificação da Entidade a quem foi emitida, Morada e Nº de Contribuinte);
- 6.45.2. Cópias do “*Extracto de Entidade*” de cada uma das entidade que a Requerente alega terem adquirido cada uma das viaturas subjacentes às liquidações de IUC objecto do pedido (contendo informação relativa à

¹²¹ Que havia já anexado em sede de reclamações gratuitas apresentadas, com o objectivo de ilidir a referida presunção consagrada no artigo 3º do Código do IUC.

identificação da Entidade, Morada, Banco e NIB, e delas constando ainda uma espécie de “conta-corrente”, contratualmente existente, entre a Requerente e cada uma das entidades);

6.45.3. Cópia de dois contratos de ALD relativos a duas viaturas subjacentes às liquidações de IUC objecto do pedido (e acima identificados no ponto 5.8.).

6.46. Nestes termos, para efeitos de prova de que ocorreu a transmissão da propriedade das viaturas automóveis subjacentes às liquidações de IUC, em momento anterior ao do facto gerador do imposto (em 2013 e 2014), será necessário aferir que valor deve ser reconhecido aos elementos disponibilizados, pela Requerente, para provar aquela transmissão.

6.47. Em termos gerais, sempre que ocorre uma compra e venda de um veículo, deve ser preenchido um documento bilateral destinado ao registo automóvel (cujo preenchimento não constitui formalidade essencial do negócio) e que contém uma declaração assinada por ambas as partes quanto à celebração do contrato.

6.48. E precisamente porque a compra e venda de uma coisa móvel é um negócio não formal, aos serviços do Registo Automóvel basta este instrumento particular como prova para se proceder à alteração do registo (que pode ser promovida pelo vendedor, em nome do adquirente, munido de uma simples cópia dessa declaração).

6.49. No caso em análise, o que a Requerente pretende no processo não é meramente ilidir uma presunção fiscal mas sim ilidir a presunção de veracidade dos factos que se encontram registados publicamente (e para finalidades de interesse público).¹²²

¹²² Neste âmbito, tal como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente afirmado, “actuando a administração tributária no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabe-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação (...). Em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos” (sublinhado nosso).

6.50. Ora, o pressuposto da tributação levada a cabo pela Requerida foi, de acordo com o indicado no Registo Automóvel, de que a Requerente era, para efeitos do disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, a legítima proprietária das viaturas relativamente às quais foi liquidado o imposto, respeitante aos anos de 2013 e 2014, cuja verificação da legalidade é objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

6.51. Como acima vimos (vide conclusão do ponto 6.41.), o artigo 3º, nº 1 do Código do IUC consagra uma presunção ilidível pelo sujeito passivo, por força do disposto no artigo 73º da LGT pelo que, face à verificação de tal pressuposto da liquidação, legitimador da actuação da Requerida, cabe à Requerente apresentar prova bastante da ilegitimidade dos actos tributários, caso em que as liquidações do imposto não se poderiam manter na ordem jurídica.

6.52. Nesta matéria, e passando a analisar com mais detalhe os documentos apresentados pela Requerente, para efeitos de ilidir a presunção legal acima referida, teremos de referir o seguinte:

6.52.1. No que diz respeito às cópias de facturas e documentos equivalentes, tratando-se estes de documentos particulares, unilateralmente emitidos pela Requerente (ainda que com carácter comercial), sem qualquer intervenção do comprador, podem por este ser objecto de negação quanto aos desejados efeitos contratuais de qualquer negócio (nomeadamente, que este tenha sido, efectivamente, celebrado, invalidando com isso qualquer valor probatório das mesmas.^{123 124}

6.52.2. No que diz respeito às cópias de “Extracto de Entidade”, anexados para cada uma das entidade que a Requerente alega terem adquirido cada uma das viaturas subjacentes às liquidações de IUC objecto do pedido, dado conterem também informação, unilateralmente preparada pela Requerente,

¹²³ E não lhes sendo exigido, sequer, produzir qualquer contraprova nesse sentido.

¹²⁴ Neste âmbito, vide AC TRL, Processo nº 224338/08.7YIPRT.L1-8, de 4 de Fevereiro de 2010.

relativa à identificação de cada uma das Entidades, o valor probatório para o fim pretendido será também reduzido.

6.52.3 Por último, e no que diz respeito às cópias dos dois contratos de ALD anexados, estes não comprovam por si só (e ainda que em conjunto com as facturas constantes dos documentos nº 28 e 31 anexados pela Requerente) que as duas viaturas objecto dos referidos contratos tenham sido alienadas em momento anterior à data do facto gerador do IUC dos anos de 2013 e 2014.

6.53. Em consequência, aos documentos identificados nos pontos 6.52.1. e 6.52.2., supra, por terem natureza de documentos particulares e por serem unilaterais, não pode reconhecer-se senão um valor probatório muito limitado.¹²⁵

6.54. Na verdade, no caso em análise, como mecanismo para ilidir a presunção, a Requerente apenas juntou, como já foi referido, a título de prova de que já não era a legítima proprietária das viaturas identificadas no ponto 5.2., supra, as cópias dos documentos identificados no ponto 6.52., supra, para comprovar a alegada transferência de propriedade das mesmas.

6.55. Ora, da análise efectuada às cópias das facturas (e outros documentos equivalentes), bem como dos “*extractos de entidade*” anexados pela Requerente ao processo, como acima já foi referido (vide pontos 6.52. e 6.53.) deverá aos mesmos ser reconhecido um reduzido valor para provar a existência de um contrato sinalagmático, como é o caso da compra e venda, porquanto qualquer daqueles documentos contabilísticos não prova sequer o pagamento do preço pelo comprador.¹²⁶

¹²⁵ Neste sentido se tem pronunciado diversa jurisprudência, nomeadamente o AC TRL, Processo nº 1586/2008-8, de 5 de Junho de 2008, nos termos do qual “*os documentos juntos limitam-se à existência das declarações nele contidas, ou seja, que foram emitidas facturas referentes a mercadoria fornecida (...) dos documentos não resulta que se tenha encomendado (...) a mercadoria constante das facturas juntas e que esta lhe tenha sido entregue*” (sublinhado nosso).

¹²⁶ Neste sentido, vide decisão arbitral proferida no processo 67/2014.

6.56. Com efeito, em termos gerais, tanto as facturas (como, por exemplo, as notas de débito), constituem documentos contabilísticos elaborados pelas empresas, devendo:

6.56.1. As primeiras serem enquadradas como documentos contabilístico através dos quais o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada e;

6.56.2. As segundas serem enquadradas como documentos contabilísticos em que o emitente comunica ao destinatário que este lhe deve determinado montante pecuniário.

6.57. Apesar de ambos os documentos referidos no ponto anterior surgirem na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador, mas não fazendo qualquer prova do pagamento do preço pelo mesmo, em consequência, não podem também fazer prova de que se concluiu o contrato de compra e venda.¹²⁷

6.58. Com efeito, em cada uma dos documentos anexados anexados pela Requerente (doc. 5 a 31) há a menção de “*Válido como recibo após boa cobrança*”, mas quanto a esta “*boa cobrança*” não foi efectuada qualquer prova pela Requerente, pelo que se pode questionar se o valor em causa em cada um desses documentos (facturas ou documentos equivalentes) foi ou não pago pela entidade facturada.¹²⁸

¹²⁷ Neste sentido, vide AC TCAS 08300/14, de 19 de Março de 2015.

¹²⁸ Neste sentido, vide decisão arbitral n.º 191/2015-T, nos termos da qual se entendeu que “(...) a indicação de válido após boa cobrança retira à fatura a capacidade para, por si só, demonstrar a efetiva conclusão da venda”, podendo “o cenário (...) ser diferente se a Requerente juntasse aos autos as cópias das declarações de venda relativas a cada um dos veículos em questão, as quais certamente foram emitidas e entregues aos respetivos compradores para a conclusão do negócio e posterior alteração do registo de propriedade. Contudo, não o fez. E, assim, não pode este tribunal considerar provadas as transmissões de veículos que a Requerente pretendeu provar através da junção das faturas (...)” (sublinhado nosso).

- 6.59. Na verdade, não tendo sido anexadas ao processo, nomeadamente, cópias dos documentos comprovativos de pagamento do preço (cheque ou comprovativo de transferência do montante relativo à alienação de cada uma das viaturas), a transmissão da propriedade efectiva das referidas viaturas não conseguiu ser comprovada.
- 6.60. Com efeito, só com a apresentação de tais documentos (com presunção de veracidade e idoneidade), é que teria havido força bastante para ilidir, de acordo com o disposto no artigo 73º da LGT, a presunção constante do artigo 3º, nº 1 do Código do IUC (e em consequência da qual resultaram as liquidações de imposto).
- 6.61. Nestes termos, será forçoso concluir que a Requerente não conseguiu provar a transmissão da propriedade dos veículos que constituem o objecto das liquidações de IUC que fazem parte do Pedido Arbitral e, em consequência, não conseguiu ilidir a presunção derivada da inscrição do Registo Automóvel.
- 6.62. Consequentemente, a Requerente não conseguiu demonstrar que, à data das liquidações de IUC, não era a proprietária das viaturas objecto daquelas liquidações (e identificadas no ponto 5.2., supra), sendo negativa a resposta a dar à questão formulada no ponto 6.1.2., ou seja, a Requerente não conseguiu ilidir a presunção do artigo 3º do Código do IUC.
- 6.63. Deste modo, de acordo com o disposto no artigo 16º do Código do IUC, a Requerida era competente para liquidar o imposto à Requerente, enquanto pessoa em nome do qual os veículos objecto das liquidações se encontravam registados (de acordo com o disposto no artigo 3º do Código do IUC).
- 6.64. Assim, será também negativa a resposta à questão acima formulada no ponto 6.1.3., ou seja, as liquidações de IUC efectuadas pela Requerida não enfermam, em consequência do acima exposto, de ilegalidade, não devendo, por isso, ser anuladas.

Do pagamento dos juros indemnizatórios

6.65. De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.66. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*” (sublinhado nosso).^{129 130}

6.67. Assim, nos processos arbitrais tributários haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 2, e 100.º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (sublinhado nosso), não sendo necessários que os mesmos sejam pedidos na petição.
131 132

6.68. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá da verificação de um erro (de facto ou de direito) imputável aos serviços da Requerida, do qual resultou um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

¹²⁹ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, pág. 116).

¹³⁰ Sobre os juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo Sousa, Jorge Lopes, Juros nas relações tributárias, in “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, pág. 155 e sgts).

¹³¹ Vide AC STA Processo n.º 1052/04, de 30 de Novembro de 2004.

¹³² Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, pág. 869).

6.69. No caso em análise, ao promover as liquidações de IUC relativas aos anos de 2013 e 2014, considerando o Requerente como sujeito passivo deste imposto, a Requerida limitou-se a dar cumprimento do disposto no nº 1, do artigo 3º, do Código do IUC, que, como acima já foi analisado, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

6.70. Ora, como acima já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, pelo que decorre para a Requerida o direito de liquidar o imposto e exigi-lo às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, não se vislumbrando assim qualquer erro que lhe fosse imputável.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.71. Em consonância com o ponto anterior, e nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.72. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.¹³³

6.73. Nestes termos, tendo em consideração o acima analisado, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser totalmente imputada à Requerente.

7. DECISÃO

¹³³ Assim, as Partes devem ser condenadas tendo em consideração o princípio da proporcionalidade, ou seja, sendo-lhes atribuída a responsabilidade por custas, na proporção em que forem parte vencida.

- 7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.
- 7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a Parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527º, nº 1 e 2 do CPC em vigor).
- 7.3. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.
- 7.4. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões definidas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral:
- 7.4.1. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, mantendo-se na ordem jurídica quer as liquidações de IUC objecto do pedido, quer os actos de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas relativamente àquelas liquidações de IUC, dos anos de 2013 e 2014, com as consequências daí decorrentes;
- 7.4.2. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado pela Requerente;
- 7.4.3. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 8.302,13.¹³⁴

¹³⁴ Alteração de valor na sequência do analisado nos pontos 4.5., 5.2. (Grupo II, nota de rodapé 50) e 5.11., supra.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2016

O Árbitro

Sílvia Oliveira