

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 712/2015-T

Tema: IUC – Incidência Subjetiva; presunções legais; cumulação de pedidos; juros indemnizatórios

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A... - INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE CRÉDITO, S.A., NIPC..., com sede na Rua..., ... -..., ..., ...-... ..., requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária suscitando pedido de pronúncia arbitral contra os atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos aos períodos de 2011, 2012 e 2015, no montante global de € 10 706, 47, cuja ilegalidade invoca como fundamento do pedido de anulação que formula. Peticionando, pois, a anulação dos referidos atos, com o consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita, ainda, o reconhecimento do direito aos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

2. A Requerente fundamenta o pedido, apresentado em 30-11-2015, na circunstância de, à data em que se verificou a exigibilidade do tributo, não ser o sujeito passivo da obrigação de imposto.

3. Em resposta ao solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, em conformidade, pela absolvição da entidade Requerida, suscitando, porém, a exceção dilatória de cumulação ilegal de pedidos.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Sr. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-12-2015.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 26-01-2016.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral singular foi constituído em 10-02-2016.

8. Regularmente constituído o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

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

II. Do pedido de pronúncia arbitral

10. Fundamentando o pedido de anulação dos atos de liquidação de IUC referentes a diversos veículos automóveis, que identifica através do respetivo número de matrícula, e aos períodos de 2011, 2012 e 2015, a Requerente alega, em síntese:

10.1. O objeto social da Requerente traduz-se no financiamento de aquisições a crédito de bens de consumo e equipamentos (locação financeira e crédito), bem

como na atividade de Aluguer de Longa Duração (ALD) de veículos automóveis sem condutor, de motociclos e de barcos;

10.2. No âmbito da atividade que desenvolve, a Requerente celebra com os seus clientes contratos de aluguer de longa duração e contratos de locação financeira, em cujo termo o veículo é transmitido ao locatário, cujo objeto são viaturas automóveis e, bem assim, contratos de mútuo para aquisição de viaturas automóveis nos quais é estabelecida a seu favor uma cláusula de reserva de propriedade;

10.3. No termo dos contratos de locação financeira, via de regra, o locatário adquire o veículo por um valor residual;

10.4. A celebração de tais contratos consubstancia, nos termos do artigo 5.º do Código do Registo da Propriedade Automóvel, um facto sujeito a registo obrigatório;

10.5. Relativamente aos veículos objeto das liquidações de IUC aqui em causa, os beneficiários dos respetivos contratos não sujeitaram a registo a sua condição de locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou mesmo de proprietários;

10.6. Tal omissão determinou que fosse a Requerente, em todos os casos aqui em causa, a constar do registo da propriedade automóvel como proprietária ou beneficiária de cláusula de reserva de propriedade, razão pelo qual lhe foram liquidados a si os respetivos Impostos Únicos de Circulação;

10.7. As referidas liquidações respeitam a imposto cujo facto tributário se verificou:

(i) **Em momento em que a ora Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade** estipulada no contrato de mútuo (Viaturas identificadas no Quadro n.º 1 da petição e Docs. 1 a 6);

(ii) **Em momento em que a Requerente já havia procedido à venda do veículo**, por regra no termo de um contrato de locação financeira (Viaturas identificadas no Quadro n.º 2 da petição e Docs. 7 a 93); ou

(iii) **Em momento que se havia verificado a perda total dos veículos** em questão por sinistro a coberto de contrato de seguro (Viaturas identificadas no Quadro n.º 3 da petição e Docs. 94 a 108); ou

(iv) **Relativamente a veículos que foram objeto de locação financeira e aluguer de longa duração que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não sendo, até à data, recuperados os referidos veículos** (Viaturas identificadas no Quadro n.º 4 da petição e Docs. 109 a 171); ou

(v) **Relativamente a um veículo que foi devolvido pela Requerente ao respetivo fornecedor por apresentar defeito** (Viatura identificada no Quadro n.º 5 da petição e Doc. 172);

10.8. Do exposto, conclui a Requerente não ser o sujeito passivo do imposto à data da ocorrência dos respetivos factos geradores, conforme fundamentação de direito que, a seguir, se transcreve nas suas linhas essenciais.

10.9. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, “*São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*”

10.10. Estabelece ainda o n.º 2 da mesma norma que “*São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação.*”

10.11. Na interpretação da norma de incidência do IUC e seguindo os cânones legais que regem a interpretação de normas jurídicas, designadamente o artigo 9.º do Código Civil, haverá que ter em consideração que *“A interpretação não deve cingir-se à letra da lei mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”*;

10.12. E que, na interpretação *“Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.”*

10.13. Do que antecede decorre, pois, que a primeira tarefa a empreender com vista à interpretação da norma de incidência em apreço, será a de procurar reconstituir o pensamento legislativo subjacente ao texto legal.

10.14. No artigo 1.º do Código do IUC o legislador estabeleceu o que denomina por princípio da equivalência,

10.16. De acordo este princípio o imposto aqui em causa procura onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

10.17. Trata-se, pois, de um princípio que impõe, no âmbito da tributação da circulação automóvel, a lógica do utilizador-pagador;

10.18. É, pois, dentro desta *ratio* que deve, desde logo, ser interpretada a norma de incidência subjetiva do IUC.

10.19. Deverá pois entender-se que o sujeito passivo do IUC é o proprietário do veículo apenas naqueles casos em que o adquirente não esteja onerado com cláusula de reserva de propriedade ou não existam outros titulares do direito de opção de compra por força de contrato de locação, casos em que o imposto é devido por aquele que detém o direito de utilização exclusiva do veículo, em razão do princípio do utilizador-pagador que norteia a tributação da circulação viária automóvel;

11. Desenvolvendo mais detalhadamente a fundamentação exposta, refere a Requerente:

11.1. Quanto às liquidações de IUC sobre veículos com reserva de propriedade a favor da Requerente (Quadro 1 - Docs. 1 a 6). Nos casos em que a aquisição dos veículos é feita com recurso a financiamento concedido pela Requerente aos respetivos adquirentes, é estabelecida uma cláusula de reserva de propriedade a favor desta. Assim, o adquirente contrata a compra do veículo com o fornecedor, sendo o preço pago pela Requerente, e a propriedade do veículo não se transmite senão no termo do contrato de mútuo;

Não se estando perante uma reserva de propriedade constituída a favor do alienante, nada obsta a que, por força do instituto da sub-rogação, seja a mesma constituída a favor da Requerente-financiadora. É, pois, neste contexto, que a reserva de propriedade é constituída a favor da Requerente.

Assim, a existência de reserva de propriedade sobre um bem determinado a favor de terceiro (no caso a Requerente) permite-lhe reservar para si o domínio da coisa (veículo) até ao cumprimento das obrigações que recaiam sobre o devedor (o mutuário) no âmbito do contrato em causa (mútuo). Porém, a posse da coisa passa imediatamente, e por força do contrato, para a esfera do adquirente, sendo este o seu utilizador exclusivo;

Reconhecendo este efeito, o legislador previu a equiparação a proprietários, para efeitos da determinação da sujeição passiva de IUC, dos adquirentes com reserva de propriedade, sem, contudo, prever a necessidade de tal reserva operar a favor do alienante. Eis o basta para concluir que, nos casos previstos no n.º 2 do artigo 3.º, do Código do IUC, os pressupostos de incidência subjetiva se verificam apenas ma

esfera dos utilizadores adquirentes e somente em relação a estes. Pelo que os atos tributários identificados no Quadro 1 padecem de ilegalidade.

11.2. Das liquidações de IUC sobre veículos já alienados na data da verificação do respetivo facto gerador (Quadro 2 - Docs. 7 a 93). Tendo a propriedade dos automóveis identificados no Quadro 2 sido transferida na data em que se venceu a obrigação de imposto, importa precisar o alcance da parte final do n.º 1 do artigo 3.º e se aí se consagra uma verdadeira presunção legal em matéria de incidência tributária.

Reportando-se à jurisprudência firmada sobre esta matéria, conclui a Requerente que a norma ínsita no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma verdadeira presunção legal no âmbito da incidência subjetiva do imposto, cuja elisão, nos termos e para os efeitos do artigo 73.º da LGT, efetua, demonstrando não ser a proprietária dos veículos à data da verificação do facto tributário, facto que demonstra através da apresentação de cópia das respetivas faturas de venda.

11.3. Das liquidações de IUC sobre veículos sinistrados ou definitivamente perdidos (Quadro 3, Docs. 94 a 108). Os veículos identificados neste Quadro sofreram, antes de se verificar o facto gerador do respetivo imposto, sinistros que provocaram a sua perda total.

Relativamente a estes, a Requerente, enquanto proprietária do veículo, habilitou a sua seguradora com os documentos necessários para comprovar a ocorrência do sinistro, e os respetivos efeitos, ocasião em que recebeu, ao abrigo do correspondente contrato, a indemnização devida;

Mais habilitou a seguradora com os documentos necessários para que requeresse, como lhe está cometido por força de lei (cf. n.º 8 do artigo 119.º do Código da Estrada), o cancelamento da correspondente matrícula;

Por este motivo, à data em que o imposto aqui em causa se tornou exigível já não se verificava o respetivo pressuposto da incidência objetiva (cf. artigos 2.º e n.º 3 do artigo 4.º do Código do IUC).

11.4. Das liquidações de IUC sobre veículos que foram objeto de locação financeira e aluguer de longa duração que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não sendo, até à data, recuperados os referidos veículos (Quadro n.º 4 - Docs. 109 a 171). Relativamente a estes veículos, identificados no Quadro 4, os respetivos locatários entraram em incumprimento, encontrando-se os processos em contencioso. Acresce que, até à data, e não obstante os esforços da Requerente nesse sentido, ainda não foram recuperados os veículos em causa. Por esse motivo, à data em que o imposto se tornou exigível, o sujeito passivo do imposto é o locatário.

11.5. Das liquidações de IUC sobre veículo que foi objeto de devolução imediata pela Requerente ao respetivo fornecedor por apresentar defeito e foi prontamente trocado por outro veículo, pelo que nem sequer chegou a ser alvo de contrato ou a circular (Quadro 5 - Doc. 172). Pelas referidas razões, o veículo em causa nunca chegou a ser objeto de qualquer contrato por parte da Requerente ou a ser pela mesma utilizada para qualquer fim.

III. Da exceção da cumulação ilegal de pedidos

12. A Requerente, invocando o disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, considera ser admissível a cumulação de pedidos relativos aos diferentes atos tributários, sustentando que a procedência do pedido depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

13. Segundo entende a Requerente, será esta a situação que se verifica quanto ao pedido que originou o presente processo em que se pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade das liquidações de imposto nele identificadas, "*sendo que em todas elas estão em causa factos que obstam a que seja a ora Requerente o sujeito passivo do imposto em causa e em todas elas está em causa a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.*"

14. Porém, a Requerida, na sua resposta, além de sustentar a legalidade das liquidações questionadas, vem arguir a exceção da cumulação ilegal de pedidos.

15. Segundo a Requerida, no caso vertente, não se encontra verificado o requisito da coincidência quanto às circunstâncias de facto. Assim, *"Ainda que se possa alvitar que os procedimentos factuais possam ser transversais a todas as liquidações, o que é certo é que estamos perante situações fácticas díspares consubstanciadas em: (i) veículos diferentes; (ii) com datas de transmissão diferentes; (iii) fundamentos de transmissão diferentes; (iv) fundamentos de tributação diferentes e (v) proprietários diferentes."*

16. Consequentemente, *" a cumulação efetuada pela Requerente é ilegal, não devendo ser a mesma admitida por parte do Tribunal Arbitral Singular, o qual deverá notificar a Requerente, nos termos e para os efeitos do artigo 47.º/5 e 5 do CPTA."*

17. Na sequência de despacho de 9-04-2016 foi a Requerente notificada para se pronunciar quanto à exceção invocada pela Requerida.

18. Pronunciando-se sobre a referida exceção, diz a Requerente que *" ao contrário do entendimento perfilhado pela Requerida, as circunstâncias de facto referidas no artigo 3.º do RJAT não se reportam à existência de veículos diferentes, datas de transmissão diferentes, fundamentos de transmissão e tributação diferentes ou a proprietários diferentes.*

Caso assim fosse, nunca uma cumulação de pedidos poderia ser possível, já que nunca haveria circunstâncias cumuláveis."

19. Diversamente, entende a Requerente, que *" a coincidência quanto às circunstâncias de facto refere-se à ilegitimidade da Requerente, mediante transmissão da propriedade ou do gozo e a posse dos veículos para terceiros.*

É efetivamente a celebração daqueles contratos e a transferência do gozo e posse para terceiros a base principal e transversal a todas as liquidações impugnadas, uma vez que é essa a questão que obsta a que seja a Requerente o sujeito passivo do imposto em causa. Veja-se, a este respeito, o artigo 104.º do CPPT (aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º do RJAT), segundo o qual podem “cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão”.

20. Conclui a Requerente que *"pode, desde já, concluir-se que está verificada a identidade da natureza dos tributos, visto que se trata da impugnação de impostos, apenas. Da mesma forma, e como vimos, também a identidade dos fundamentos de facto está cumprida. Resta a análise dos fundamentos de direito.*

A este propósito, importa referir que a identidade dos fundamentos de direito prende-se com a falta dos pressupostos de incidência subjetiva, previstos no n.º 2, do artigo 3º do CIUC, os quais são igualmente transversais a todas as liquidações impugnadas, uma vez que, para efeitos daquele preceito, a Requerente não era a proprietária dos veículos, em nenhum dos casos apresentados."

IV. Decisão interlocutória

21. Considerando que a eventual procedência da exceção suscitada pela Requerida conduziria, necessariamente, ao não conhecimento do mérito da causa e à absolvição da instância (Cf. CPTA, art. 89.º e C. P. Civil, art. 576.º, n.º 2), considerou o Tribunal que, antes de qualquer outra questão, se deveria pronunciar sobre a alegada cumulação ilegal de pedidos.

22. Como acima referido, a Requerida suscitou a ilegalidade da cumulação de pedidos feita pela Requerente, por entender não se encontrar verificada a existência das mesmas circunstâncias de facto, porquanto se está perante veículos diferentes, com datas de transmissão diferentes, proprietários totalmente diferentes, fundamentos de tributação diferentes, além de fundamentos de transmissão diferentes.

23. Sobre esta matéria, dispõe o n.º 1 do artigo 3.º do RJAT que “*a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*”.

24. Segundo a norma transcrita, a cumulação de pedidos exige que se mostrem preenchidos os seguintes requisitos cumulativos: que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

25. É pacífico, na jurisprudênciaⁱ e na doutrinaⁱⁱ que a viabilidade da cumulação de pedidos não exige uma identidade absoluta das situações factuais, bastando que essas situações sejam semelhantes nos aspetos relevantes para a decisão, conforme se extrai do termo "essencialmente" utilizado naquela norma.

26. Não se colocando quaisquer dúvidas quanto à aplicação das mesmas regras de direito, parece que, no presente caso, não se verifica o requisito da identidade das situações fácticas.

27. Com efeito, verifica-se estarem em causa nada menos do que cinco situações factuais completamente distintas, conforme, de resto, vêm claramente diferenciadas em diversos quadros organizados de acordo com a fundamentação das questões de facto e de direito que constituem o objeto do pedido de pronúncia arbitral:

- **Quadro 1** - Situações em que as liquidações questionadas incidem sobre veículos sobre os quais, por via de sub-rogação, se constituiu reserva de propriedade a favor da Requerente - Fundamentação: parágrafos 29 a 42);

- **Quadro 2** - Situações em que as liquidações respeitam a veículos que haviam já sido alienados à data da exigibilidade do imposto - Fundamentação: parágrafos 43 a 68);

- **Quadro 3** - Situações relativas a veículos sinistrados com perda total à data da ocorrência do facto tributário - Fundamentação: parágrafos 69 a 72);

- **Quadro 4** - Situações relativas a veículos objeto de locação financeira e de ALD em situação de incumprimento dos respetivos locatários - Fundamentação: parágrafos 73 a 80);

- **Quadro 5** - Situação relativa a veículo objeto de devolução ao respetivo fornecedor - Fundamentação: parágrafos 81 a 86).

28. São, pois, muito diversificados os quadros factuais de que depende a procedência do pedido, não se mostrando, assim, preenchido o requisito da identidade de circunstâncias fácticas exigível para a cumulação de pedidos, conforme determina o artigo 3.º do RJAT.

29. Nestes termos, e com os fundamentos acima expressos, o Tribunal decidiu, através de Decisão Interlocutória, julgar procedente a exceção invocada pela Requerida quanto à ilegal cumulação de pedidos e, nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 3, do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT, determinar a notificação da Requerente para, no prazo de 10 dias, indicar o pedido que pretende ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos.

30. Foi, ainda, decidido determinar o prosseguimento do processo logo que tivesse decorrido o prazo concedido à Requerente para indicar o pedido que pretende ver apreciado no presente processo.

31. Na sequência de notificação da referida Decisão Interlocutória, veio a Requerente declarar que a considera *"absolutamente ilegal e suscetível de inquirir de nulidade a decisão que vier a ser proferida a final."*

32. Entende, assim, a Requerente que *"Ao contrário do que defende o referido despacho, é evidente que as circunstâncias de facto e de direito em que assentam todos os pedidos reside na atividade quotidiana da Requerida, que, como é sabido, se dedica à locação de viaturas automóveis, nas mais diversas modalidades."*

33. Após tecer algumas considerações sobre as normas legais aplicáveis, considera a Requerente que *"A identidade estrita de fundamentos de facto e de direito não é necessária na arbitragem tributária, apenas se exigindo que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias e da aplicação dos mesmos princípios jurídicos, o que, justamente, é o que está em causa no presente processo,"*
Em que, como reiterada e repetidamente já se explicitou, se pretende que o tribunal conclua que a Requerente, enquanto instituição de crédito que financia a utilização e a aquisição de viaturas automóveis, não é sujeito passivo do IUC que incide sobre tais viaturas.

34. Pelo que conclui que *"Qualquer abordagem diversa desta questão só pode assentar numa lamentável confusão sobre os princípios aplicáveis e redundar, inevitavelmente, num enorme prejuízo dos contribuintes a quem, não obstante a insistência do legislador em simplificar procedimentos e garantir a celeridade e eficácia dos processos de resolução de litígios, continua a ser negada justiça por razões de natureza formalista, adjetiva e até vagamente ridículas."*

35. E, com os fundamentos expressos, *"entende a Requerente que não pode conformar-se com a decisão do tribunal."*

36. Porém, *"Sem prejuízo, e por mera cautela de patrocínio"*, a Requerente decidiu informar o tribunal *"que o pedido que pretende que seja apreciado nos presentes autos é o*

pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IUC no valor de EUR 4.279,64, que respeitam a imposto cujo facto tributário se verificou em momento em que a Requerente já havia procedido à venda dos respetivos veículos, e que foram juntas à Petição Inicial através dos Documentos 7 a 93, conforme Quadro n.º 2 da referida Petição."

37. Não obstante a indicação do pedido que pretende ver apreciado, a Requerente solicita ao tribunal que, *"ao abrigo do princípio da livre condução do processo e da autonomia do julgador, reveja a sua decisão, proferindo uma outra, capaz de assegurar a efetiva tutela jurisdicional da requerente e que, a final, aprecie a questão de mérito suscitada, única relevante no presente contexto."*

38. Pese embora se acompanhar, em termos gerais, as considerações que a Requerente tece em torno da admissibilidade da cumulação de pedidos, nos termos do artigo 3.º, do RJAT, considera o Tribunal não ser possível atender a pedido formulado o sentido de rever a posição assumida na Decisão Interlocutória em referência, pelas razões e com os fundamentos na mesma expressamente elencados.

39. De resto, assinala-se que a situação a que se refere o presente processo é em tudo idêntica à que foi objeto de decisão no Processo 691/2014-T, do CAAD, cujas conclusões não podem deixar de acompanhar-se e que, com a devida consideração, a seguir se transcrevem:

"O artigo 3.º, n.º1 do RJAT diz sobre esta matéria que «a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito."

A norma exige, portanto, dois requisitos cumulativos: o primeiro, que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto; e o segundo, que a procedência dos pedidos dependa

essencialmente da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Vejamos em primeiro lugar o que não deve entender-se por “mesmas circunstâncias de facto”.

Por “mesmas circunstâncias de facto” não deve, salvo melhor opinião, entender-se restritivamente e exatamente “os mesmos factos”. Segundo esta interpretação restritiva, poderia existir cumulação de pedidos apenas quando o mesmo facto – a venda do veículo X – estivesse em causa em relação a várias liquidações de imposto relativas a vários anos. Pensamos que não deve interpretar-se assim, desta forma restritiva, a norma em causa porque a expressão “circunstâncias de facto” não é equivalente a “factos”.

Para encontrar o preciso alcance da norma, é útil ter em conta a interpretação que doutrina tem feito do preceito que se refere à cumulação de pedidos no processo tributário. Dispõe sobre esta matéria o artigo 104.º do CPPT, nos termos do qual, “na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente”.

Quanto à identidade dos fundamentos de facto, diz Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6ª ed., Vol. II, Áreas, Lisboa, 2011, p. 183 que “não é necessário para ser viável a cumulação e a coligação que haja uma identidade absoluta das situações fácticas, bastando que seja idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar.

Sobre a mesma questão, mas em comentário ao artigo 71.º (cumulação de pedidos na reclamação graciosa), o mesmo Autor reafirma que “não é necessária para a cumulação de pedidos uma identidade absoluta das situações fácticas, bastando que seja idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar”, acrescentando: “Para essa identidade, o que será necessário é que a questão jurídica a apreciar seja fundamentalmente a mesma e que a situação fáctica seja semelhante nos pontos que relevem para a decisão. Os factos serão essencialmente os mesmos quando forem comuns às pretensões de todos os autores, de forma a que se possa concluir

que, se se provarem os alegados por um dos autores, existirá o suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência das pretensões de todos eles. Assim, por exemplo, um caso em que haja liquidação de contribuição autárquica relativa a um ano em que se considere sujeito passivo deste imposto um titular de direito de uso e habitação de um imóvel será idêntico, para efeitos de reclamação graciosa, a outro em que se trate de apreciar a mesma questão relativamente ao mesmo interessado quanto a outro prédio de que seja titular de idêntico direito, ou quanto a outro ano relativamente ao mesmo prédio.”

Pode esta interpretação aplicar-se ao artigo 3.º, n.º 1 do RJAT? Nesta disposição fala-se em “mesmas circunstâncias de facto”, enquanto o preceito do CPPT fala em “fundamentos de facto”. Mas não pode deixar de se considerar que as circunstâncias de facto a que o artigo 3.º do RJAT se refere são as circunstâncias de facto que relevam para a causa de pedir, e apenas essas. Nessa medida, uma vez que as circunstâncias de facto que relevam para a causa de pedir são aquelas em que assenta a fundamentação de facto, as expressões são equivalentes.

Portanto, o que deve relevar para a questão da admissibilidade da cumulação de pedidos no âmbito do RJAT não são quaisquer características dos factos alegados no pedido, mas apenas as características que têm conexão com a causa de pedir. Existirá, destarte, identidade das circunstâncias de facto quando as circunstâncias factuais sejam tão similares que a fundamentação de facto seja idêntica para todos os pedidos, de modo que a apreciação que o julgador tenha que fazer sobre a matéria de facto seja idêntica em todos eles.

Os exemplos dados por Lopes de Sousa na passagem transcrita ajustam-se a este critério, ao mesmo tempo que traduzem uma interpretação relativamente restrita do conceito de “identidade dos fundamentos de facto”. Nos dois casos sugeridos como exemplo, é idêntica, como diz o Autor, a questão jurídico-fiscal a apreciar: a questão de saber se a titularidade de um direito de uso e habitação determina a sujeição a imposto.

O citado Autor vai ainda mais longe, afirmando ser necessário que, ao provarem-se os factos que servem de base a um dos pedidos, fique provado o “suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência de todos eles.”

A interpretação que o Autor faz do preceito, através destes exemplos é, como se disse anteriormente, uma interpretação relativamente restrita, que se justifica pela própria ratio da norma, a qual reside na economia de meios e uniformidade de decisões (STA, acórdão de 16-11-2011, proc. n.º 0608/11). Ora, tal economia de meios e uniformidade de decisões só será realizada quando o julgador esteja perante diferentes pedidos para os quais valham os mesmos juízos quer sobre a matéria de facto quer sobre a matéria de direito. Por outras palavras, embora colocado perante uma multiplicidade de factos, o julgador tem que realizar os mesmos juízos para todos os factos.

Vejamos agora a situação nos presentes autos.

A Requerente alega que a possibilidade de cumulação de pedidos no domínio da arbitragem tributária é mais lata que no domínio do CPPT, mas não oferece qualquer argumento jurídico para basear esta sua alegação. Afirma que:

“A identidade estrita de fundamentos de facto e de direito não é necessária na arbitragem tributária, apenas se exigindo que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias e da aplicação dos mesmos princípios jurídicos, o que, justamente, é o que está em causa no presente processo, em que, como reiterada e repetidamente já se explicitou, se pretende que o tribunal conclua que a Requerente, enquanto instituição de crédito que financia a utilização e a aquisição de viaturas automóveis, não é sujeito passivo do IUC que incide sobre tais viaturas.”

Analisemos o argumento.

“A apreciação dos pedidos deve depender essencialmente das mesmas circunstâncias (de facto)”, diz a Requerente, e com razão, porquanto este é o teor do art.º 3.º, n.º 1 do RJAT. Mas quais são as circunstâncias de facto de cuja apreciação depende a procedência de todos os pedidos, de acordo com a Requerente?

Nas palavras da Requerente, essas circunstâncias seriam que “a Requerente, enquanto instituição de crédito que financia a utilização e a aquisição de viaturas automóveis, não é sujeito passivo do IUC que incide sobre tais viaturas”. Portanto, a Requerente pretende que o Tribunal conclua o seguinte: “a Requerente é uma instituição de crédito que financia a utilização e a aquisição de viaturas automóveis, logo, não é sujeito passivo do IUC que incide sobre tais viaturas, independentemente da situação jurídica dessas viaturas”!

Não são necessárias desenvolvidas elucubrações para concluir que a argumentação não tem um mínimo de consistência, pois o facto de a Requerente ser uma instituição de crédito que financia a utilização e a aquisição de viaturas automóveis não tem qualquer relevância para a determinação da sua qualidade como sujeito passivo do imposto, e muito menos poderia depender de tal circunstância a procedência do pedido.

Portanto, a Requerente, embora afirme que se verifica o requisito de a apreciação dos pedidos cumulados depender essencialmente das mesmas circunstâncias de facto, não identifica as circunstâncias de facto das quais depende a procedência dos pedidos e que são comuns a todos eles.

A Requerente alega, na sua primeira pronúncia sobre a matéria de exceção, remetida ao processo em 4-6-2015, que a “celebração de contratos de longa duração e a transferência do gozo e posse para terceiros é a base principal e transversal a todas as liquidações impugnadas, uma vez que é essa a questão que obsta a que seja a Requerente o sujeito passivo do imposto em causa”.

Como é sobejamente evidente, a asserção é inexata, isto é, a celebração de contratos de longa duração e a transferência do gozo e posse para terceiros não são a base principal e transversal a todas as liquidações impugnadas. A base

principal e transversal a todas as liquidações impugnadas é a existência de um registo de propriedade dos veículos sujeitos a imposto em nome da Requerente.

A própria petição inicial estrutura a fundamentação de facto e de direito em cinco quadros factuais (factos jurídicos) distintos que são os seguintes:

- Nos parágrafos 28º a 41º, a Requerente articula a fundamentação de facto referente às situações em que é beneficiária de uma cláusula de reserva estipulada em contrato de mútuo;*
- Nos parágrafos 42º a 67º, a Requerente expõe a fundamentação de facto referente às situações em que os veículos foram alienados;*
- Nos parágrafos 68º a 77º, a Requerente expõe a fundamentação de facto referente às situações em que está em vigor um contrato de locação financeira sobre os veículos;*
- Nos parágrafos 78º a 81º, a Requerente expõe a fundamentação de facto respeitante às situações de perda total dos veículos.*
- E finalmente, nos parágrafos 82º a 89º, a Requerente expõe a fundamentação de facto respeitante às situações de contratos de locação financeira que se encontram em incumprimento.*

Nos cinco quadros factuais descritos, a procedência do pedido não depende, essencialmente, das mesmas circunstâncias de facto.

Vejamos.

Em relação às situações em que a Requerente alega ser beneficiária de uma reserva de propriedade, a procedência do pedido depende:

- de se provar a existência de uma aquisição com reserva de propriedade para cada um dos veículos em causa (o que, refira-se de passagem, não se encontra provado em nenhum dos casos);*
- de se provar que a situação de aquisição com reserva de propriedade se mantinha, apesar de não se encontrar registada, à data dos factos tributários, para cada veículo;*

- de se discutir e esclarecer a relevância que a falta de comunicação da aquisição de propriedade à Requerida tem para efeitos de aplicação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, questão que não se encontra ainda esclarecida pela jurisprudência ou pela doutrina;

- Eventualmente, de se esclarecer se essa comunicação foi ou não efetuada;

Em relação às situações em que a Requerente alega ter procedido à alienação dos veículos, a procedência do pedido depende:

- de se provar que a Requerente não é proprietária dos veículos, à data dos factos tributários, ao contrário do que resulta do registo automóvel;

- de se discutir como pode e deve ser feita essa prova, à luz do valor probatório da presunção da inscrição registal;

Em relação às situações em que a Requerente alega estarem em vigor contratos de locação financeira, a procedência do pedido depende:

- de se provar estarem em vigor contratos de locação financeira sobre os veículos em causa (o que apenas se prova, diga-se de passagem, em relação a um veículo);

- Discutir a relevância que o não cumprimento da obrigação imposta aos locatários pelo artigo 19.º do CIUC tem sobre a incidência do imposto;

- Eventualmente provar que a Requerente cumpriu a obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC.

Em relação às situações em que a Requerente alega ter ocorrido perda total dos veículos, a procedência do pedido depende:

- De se provar a perda total dos veículos

- De esclarecer de que modo esse facto afeta a incidência do imposto:

a) se por via de uma alteração da incidência subjetiva, por translação desta para a companhia seguradora, o que implicaria provar a transferência da propriedade para esta;

b) se por via do desaparecimento do objeto da incidência real do imposto, o que implicaria discutir a relevância da falta de regularização dessa situação em termos de registo;

Em relação às situações em que a Requerente alega a existência de contratos de locação financeira que se encontram em incumprimento:

- Provar a existência de tais contratos;*
- Provar a pendência de tais litígios;*
- Determinar a situação jurídica dos veículos na pendência de tais litígios;*
- Determinar a relevância da situação jurídica dos veículos para a incidência do imposto.*

Do que fica exposto, é forçoso concluir que a procedência dos 391 pedidos cumulados não depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto, nem são as mesmas as questões jurídico-fiscais a apreciar. Não existe nenhuma questão jurídico-fiscal central comum a todos os pedidos.

Consideramos, pois, não se verificarem, no caso, as condições exigidas pelo artigo 3.º, n.º 1 do RJAT para a cumulação de pedidos, com a consequência de não ser admissível a cumulação de todos os pedidos formulados pela Requerente, facto que consubstancia uma exceção dilatória prevista no artigo 89º, al. g) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi do art. 29º, n.º 1, al. c) do RJAT, de conhecimento oficioso, que obsta ao conhecimento do mérito da causa (artigo 576.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29º, n.º 1, al. e) do RJAT) e conduz à absolvição da Demandada da instância.”

40. Mantendo, assim, a decisão proferida quanto à exceção suscitada pela Requerida relativamente à ilegalidade de cumulação de pedidos, o Tribunal limitará a sua apreciação ao mérito do pedido que a Requerente declarou pretender que seja apreciado nos presentes autos, ou seja, *" o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IUC no valor de EUR 4.279,64, que respeitam a imposto cujo facto tributário se verificou em momento em*

que a Requerente já havia procedido à venda dos respetivos veículos, e que foram juntas à Petição Inicial através dos Documentos 7 a 93, conforme Quadro n.º 2 da referida Petição."

41. Suscitando-se, porém, dúvidas no que concerne a análise da documentação apresentada pela Requerente respeitante ao pedido que pretende ver apreciado, designadamente por se verificar que a mesma relaciona como documentos 7 a 93 um acervo documental muito superior, da ordem de centenas de documentos, sendo que, pela amostragem a que se procedeu, uns serão impertinentes e outros absolutamente desnecessários foi, por despacho de 24-06-2016 determinada a reorganização da prova junta ao pedido de forma a que a cada liquidação fossem juntos apenas os documentos pertinentes, a começar pela fatura de venda, e todos devidamente numerados.

42. Notificada da referida decisão, a Requerente, manifestando embora discordância quanto à mesma insistindo na boa organização da documentação oportunamente enviada, optou por juntar em suporte papel os documentos que, em seu entender, fazem prova bastante do que alega quanto à ilegalidade das questionadas liquidações.

43. Nestes termos, e com base na documentação apresentada pela Requerente (Docs. 7 a 93), o Tribunal apreciará a legalidade das liquidações de IUC relativas a veículos que a mesma alega terem sido já alienados na data da verificação do respetivo facto gerador, identificados no Quadro 2 da petição.

V. Das liquidações de IUC sobre veículos já alienados na data da verificação do respetivo facto gerador (Quadro 2 - Docs. 7 a 93)

44. Relativamente às liquidações que elenca no Quadro 2 da petição, a Requerente suporta o pedido de anulação, com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios, no fundamento de que a propriedade dos veículos nele identificados pelo respetivo número de matrícula havia sido

já transmitida a terceiros à data em que se verificou a exigibilidade do imposto a que as mesmas respeitam.

45. Reportando-se à jurisprudência firmada sobre esta matéria, sustenta a Requerente que a norma ínsita no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma verdadeira presunção legal no âmbito da incidência subjetiva do imposto, cuja elisão, nos termos e para os efeitos do artigo 73.º da LGT, efetua, demonstrando não ser a proprietária dos veículos à data da verificação do facto tributário, circunstância de que pretende fazer prova através da apresentação de cópia das respetivas faturas de venda, documentos que integra no acervo documental que identifica como documentos 7 a 93.

46. Analisando, porém, a documentação oferecida pela Requerente logo se constata que apenas as liquidações a que se referem os documentos n.ºs 81 a 89 relativos aos correspondentes veículos identificados no Quadro 2 têm como destinatário - sujeito passivo da obrigação de imposto - a Requerente.

47. Com efeito, todas as restantes liquidações identificadas no referido Quadro, bem como a documentação a elas relativa, identificam como sujeito passivo a empresa **B..., S.A.**

48. É, pois, esta sociedade que se encontra identificada na documentação apresentada pela Requerente, sendo a mesma que figura como locadora em contratos de locação e vendedora nas faturas de venda por ela emitidas com referência aos veículos a que respeitam as liquidações identificadas no Quadro 2 e a que se reportam os documentos n.ºs 7 a 80 e 90 a 93.

49. Suscita-se, assim, e desde logo, a questão da legitimidade da Requerente no que diz respeito à impugnação das liquidações de IUC em que não assume a qualidade de sujeito passivo.

50. Sobre esta matéria dispõe o n.º 4 do artigo 9.º do CPPT que têm legitimidade no processo judicial tributário, além da administração tributária, dos contribuintes, incluindo

substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais, quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido, o Ministério Público e o Representante da Fazenda Pública.

51. Não sendo o sujeito passivo da obrigação de imposto nem lhe sendo imputada qualquer responsabilidade tributária quanto às liquidações efetuadas à **B..., S.A.**, nem, tão-pouco, fazendo prova de interesse legítimo que eventualmente lhe assista - que, aliás, não invoca - a Requerente, quanto às mesmas, carece de legitimidade para interpor pedido de pronúncia arbitral.

52. Nestes termos, o Tribunal conhecerá apenas das liquidações relativas aos períodos e veículos identificados no quadro infra elaborado a partir dos documentos apresentados pela Requerente.

Matrícula	Ano	Valor (€)	Liquidação	Doc. n.º
...-...-...	2015	32,35	2015 ...	81
...-...-...	2015	32,35	2015 ...	82
...-...-...	2015	52,57	2015 ...	83
...-...-...	2015	5,55	2015 ...	84
...-...-...	2015	5,55	2015 ...	85
...-...-...	2015	143,02	2015 ...	86
...-...-...	2015	32,29	2015 ...	87
...-...-...	2015	42,10	2015 ...	88
...-...-...	2015	42,10	2015 ...	89
		387,88		

53. Da extensa lista constante do Quadro 2 da petição, apenas os atos tributários acima referidos têm como sujeito passivo o Requerente, facto que, conforme decorre da simples verificação dos documentos que integram o presente processo, se dá como inteiramente provado.

Não existem outros factos relevantes para a decisão de mérito que não se tenham provado.

54. Está, pois, em causa determinar se o Requerente deve ou não ser considerada sujeito passivo de IUC quantos aos veículos e período a que o tributo respeita, conforme identificados no quadro supra, considerando que os mesmos, muito embora continuassem então registados em seu nome, haviam já sido objeto de transmissão para terceiros por contrato de compra e venda.

55. Relativamente à incidência subjetiva do IUC, dispõe o artigo 3.º, n.º 1, do respetivo Código, que: *"1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados."*

56. Segundo entendimento da Requerida, a referida norma não comporta qualquer presunção legal, considerando 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 ou aluguer de longa duração as pessoas em nome das quais (os veículos) se encontrem registados"*

57. Por seu lado, sustenta a Requerente que aquela norma consagra uma presunção legal, ilidível mediante prova em contrário por parte do transmitente, considerando que, para tal, se afigura idóneo o presente requerimento.

57. Esta matéria tem vindo a ser objeto de numerosas decisões no âmbito dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, em geral no sentido da procedência dos respetivos pedidos, com o fundamento de que a norma em causa encerra uma presunção legal que admite prova em contrário ⁱⁱⁱ.

58. Aderindo sem reservas à posição acima referida, dispensa-se, por desnecessária e fastidiosa, a reprodução da respetiva fundamentação, porquanto no presente processo nada de novo se adianta nessa matéria.

Do mérito do pedido

59. Concluindo-se, na esteira da orientação que invariavelmente vem sendo seguida pela jurisprudência arbitral, que a norma de incidência subjetiva do IUC consagra uma presunção ilidível, importa analisar-se a documentação oferecida pela Requerente no sentido de se saber se a mesma constitui, ou não, prova bastante para a sua elisão.

60. Como acima referido, em sede de matéria factual, na situação a que se refere o presente pedido, está em causa a tributação, em IUC, de viaturas automóveis que, à data da exigibilidade do tributo, seriam já propriedade de terceiros, na sequência e por causa de contratos de compra e venda celebrados com a Requerente.

61. Relativamente à situação referida são apresentadas, como elemento de prova, segundas vias das faturas que titularam as transmissões, acompanhadas de cópia dos contratos aluguer que antecederam a respetiva venda.

Da elisão da presunção

62. As presunções de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, conforme expressamente prevê o artigo 73.º da lei geral tributária, podendo ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos atos tributários que nelas se baseiem.

63. No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento específico, pelo que o presente pedido de decisão arbitral é meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC que suporta as liquidações tributárias cuja anulação constitui objeto do pedido, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do RJAT).

64. Figurando a Requerente no Registo Automóvel como proprietária do veículos identificados nos documentos anexos ao pedido no período de tributação a que as questionadas liquidações respeitam e tendo os veículos em causa, na data da exigibilidade do imposto, passado já para a propriedade de terceiros, por contrato de compra e venda, resta avaliar-se a prova apresentada, no sentido de se determinar se é a mesma bastante para ilidir a presunção estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código.

65. Para elisão da referida presunção, derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente oferece segundas vias das faturas de venda emitidas em data anterior à da exigibilidade do imposto relativo ao período de tributação a que as liquidações respeitam.

Da elisão da presunção com base nas faturas comerciais

66. Pronunciando-se sobre a prova documental apresentada, alega a Requerida que as faturas, em geral, não constituem documentos idóneos a efetuar a prova pretendida no sentido de não ser a Requerente proprietária dos veículos nos períodos de tributação a que se reportam as liquidações em causa.

67. Nesse sentido, sustenta a Requerida que as faturas não constituem documentos com força probatória *"suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC."*

68. Acresce, segundo a Requerida, que *"...as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram ao ponto de meras faturas unilateralmente emitidas pela Requerente poderem substituir o requerimento de registo automóvel, aliás, aprovado por modelo oficial."... "A inequívoca declaração de vontade dos pretendentes poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes."*

69. Está, pois, em causa, saber se as faturas que titulam transações comerciais constituem elemento de prova para elisão da presunção constante do artigo 3.º do CIUC e, se assim se

admitir, se as segundas vias das faturas apresentadas pela Requerente, constituem prova bastante para o efeito.

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

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

72. No entanto, estando em causa contratos de compra e venda que têm por objeto veículos automóveis, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da correspondente aquisição a favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais superiores.^{iv} Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transação, mas não constitui o único ou exclusivo meio de prova da transação.

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

74. Não obstante serem estas as regras decorrentes das disposições da lei civil, relativas ao informalismo da transmissão de coisas móveis e, sendo o caso, do respetivo registo, não pode deixar de ter-se também presente que, na situação em análise, estamos perante transações comerciais, efetuadas por uma empresa no âmbito da sua atividade empresarial.

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

76. Desde logo, por força de normas fiscais, a entidade transmitente dos bens está obrigada a emitir uma fatura relativamente a cada transmissão de bens, qualquer que seja a qualidade do respetivo adquirente, seja ele uma empresa, sujeito passivo do IVA, seja um consumidor final (CIVA, art. 29.º, n.º 1, alínea b).

77. Também de acordo com o disposto em normas tributárias, a fatura deve obedecer a determinada forma, detalhadamente regulada nos artigos 36.º do Código do IVA e 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19/06.

78 É com base nesse documento emitido pelo fornecedor dos bens que o adquirente, quando se trate de um operador económico, irá deduzir o IVA a que tenha direito (CIVA, art. 19.º, n.º 2) - salvo se o imposto suportado na aquisição do veículo, pelas características deste, não for dedutível - e contabilizar o gasto da operação (CIRC, arts. 23.º, n.º 6 e 123.º, n.º 2).

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

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

81. Considerada, pois, a relevância atribuída pela legislação tributária às faturas emitidas, nos termos legais, pelas empresas comerciais no âmbito da sua atividade empresarial e a presunção de veracidade das operações por elas tituladas, não pode deixar de considerar-se

que as mesmas podem constituir, só por si, prova bastante das transmissões invocadas pela Requerente.

82. No presente caso, constata-se que as faturas que titulam as transações em causa identificam a empresa vendedora, o comprador e, pela respetiva matrícula, o veículo transacionado e o preço da venda, bem como a data em que foram emitidas.

83. Nestes termos, considera-se que as faturas apresentadas pela Requerente, constituem prova bastante dos factos alegados para efeitos de elisão da presunção em causa, considerando-se, assim desnecessária a inquirição das testemunhas arroladas pelo Requerente.

84. Assim, considerando-se ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel, acolhida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, deverá proceder-se à anulação das liquidações identificadas no Quadro constante do Ponto 52 da presente decisão, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos em que se suportam.

Pedido de juros indemnizatórios

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

86. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, são devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."* Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

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

88. No presente caso, ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela Requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando-se, em consequência, o respetivo reembolso, não se lobra que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito a favor do contribuinte.

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

90. Como também já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, de que decorre, para a AT, o direito de liquidar o imposto e exigi-lo a essas pessoas, sem necessidade de provar os factos que a ela conduz, conforme expressamente prevê o n.º 1 do artigo 350.º do C. Civil.

91. A Requerente não suscitou, junto da Administração Fiscal, qualquer procedimento tendente a ilidir aquela presunção, designadamente acionando o procedimento especial previsto no artigo 64.º do CPPT ou interpondo reclamação graciosa.

VI. Decisão

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

a) Julgar procedente a exceção invocada pela Requerida sobre a ilegalidade da cumulação dos pedidos formulados pela Requerente, mantendo a decisão interlocutória proferida no presente processo;

- b) Admitir o pedido que a Requerente, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 3, do CPTA, declarou pretender ver apreciado no presente processo.
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente às liquidações identificadas no Quadro 2 da petição e documentos n.ºs 7 a 80 e 90 a 93, por ilegitimidade da Requerente;
- d) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à elisão da presunção de incidência subjetiva do IUC, relativamente às liquidações identificadas no Quadro 2 da petição e documentos n.ºs 81 a 89 - reproduzidas no Quadro constante do Ponto 52 da presente decisão - determinando-se a sua anulação e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas.
- e) Julgar improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente.
- f) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas.

Valor do processo: € 10 706,47.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 918,00, a cargo da Requerente e da Requerida (AT), na proporção do respetivo vencimento, sendo € 884,74 e € 33,26, respetivamente.

Lisboa, 1 de agosto de 2016,

O árbitro,
Álvaro Caneira.

ⁱ Cf. entre outros, STA, Ac. de 16.11.2011, Proc. 608/11

ⁱⁱ Cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6ª ed., Vol. II, Áreas, Lisboa, 2011, p. 183: “não é necessário para ser viável a cumulação e a coligação que haja uma identidade absoluta das situações fácticas, bastando que seja idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar.”

ⁱⁱⁱ A título meramente exemplificativo, cfr. Procs.14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T, 217/2013--T, 256/2013-T, 289/2013-T, 294/2013-T, 21/2014-T, 42/2014-T, 43/2014-T, 50/2014-T, 52/2014-T, 67/2014-T6, 68/2014-T, 77/2014-T, 108/2014-T, 115/2014-T, 117/2014-T, 118/2014-T, 120/2014-T, 121/2014-T, 128/2014-T, 140/2014-T, 141/2014-T, 152/2014-T, 154/2014-T, 173/2014-T, 174/2014-T, 175/2014-T, 182/2014-T, 191/2014-T, 214/2014-T, 219/2014-T, 221/2014-T, 222/2014-T, 227/2014-T, 228/2014-T, 229/2014-T, 230/2014-T, 233/2014-T, 246/2014-T, 247/2014-T, 250/2014-T, 262/2014-T, 302/2014-T, 333/2014-T, 414/2014-T, 646/2014-T, todos disponíveis em www.caad.org.pt.

^{iv} cfr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

^v Assinala-se que, no âmbito do procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquiridos por contrato verbal de compra e venda, aprovado pelo Dec.Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, a factura constitui, entre outros, documento que indicia a efectiva compra e venda do veículo, desde que dela conste a matrícula do veículo bem como nome do vendedor e do comprador.