

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 597/2016-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva.

Decisão Arbitral

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 20 de dezembro de 2016, decide nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

1. No dia 04-10-2016, a sociedade “A..., S.A.”, NIPC..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17.10.2016.
3. 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 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da 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.

5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 20.12.2016.

6. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade de atos de indeferimento e de atos de liquidação oficiosa do imposto único de circulação (IUC) referentes ao mês de dezembro de 2013, aos anos de 2014 e 2015 e aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2016, conforme a tabela constante do artigo 3.º da petição inicial, cujo montante total ascende a € 11.236,11, bem como o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

7. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

- As liquidações acima referidas, todas integralmente pagas pela Requerente, respeitam a imposto cujo facto tributário se verificou:

1. Em momento em que a ora Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade estipulada no contrato de mútuo celebrado relativamente às viaturas às quais se refere o imposto, no valor de € 277,86, conforme quadro n.º 1 constante do artigo 4.º da petição inicial e documentos 1 a 6 juntos com a petição inicial):

- Em momento em que a Requerente já havia procedido à venda do veículo ao qual se refere o imposto liquidado, no termo de um contrato de locação financeira ou de aluguer de longa duração, no valor de € 4.233,48, conforme quadro n.º 2 constante do artigo 4.º da petição inicial e documentos 7 a 60 juntos com a petição inicial;

- Em momento que se havia verificado a perda total dos veículos a que diz respeito o imposto liquidado por sinistro a coberto de contrato de seguro, no valor de € 877,37, conforme quadro n.º 3 constante do artigo 4.º da petição inicial e documentos 61 a 71 juntos com a petição inicial;

- Na pendência de contratos de locação financeira, no valor de € 72,43, conforme quadro n.º 4 constante do artigo 5.º da petição inicial e documentos 72 e 73 juntos com a petição inicial;
- Quanto a liquidações de IUC sobre veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não tendo sido recuperados os referidos veículos, no valor de € 5.755,92, conforme quadro n.º 5 constante do artigo 4.º da petição inicial e documentos 74 a 168 juntos com a petição inicial;
- Quanto a uma liquidação de IUC sobre o veículo com a matrícula ...-...-..., que foi devolvido pela Requerente ao respetivo fornecedor, por apresentar defeito, e trocado por outro, no valor de € 19,05, conforme quadro n.º 6 constante do artigo 5.º da petição inicial e documento 169 junto com a petição inicial.
- Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade das liquidações de imposto acima identificadas, sendo que em todas elas entende a Requerente estarem em causa factos que obstem a que seja a mesma o sujeito passivo do imposto em causa.

8. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

8.1 Por exceção:

- Em primeiro lugar, alega a AT que não estão verificados os pressupostos legais da cumulação de pedidos uma vez que, ainda que se possa alvitrar que os procedimentos factuais possam ser transversais a todas as liquidações, 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. De acordo com a AT, este foi o entendimento adotado no processo 691/2014-T.

8.2 Por impugnação:

- O legislador estabeleceu **expressa e intencionalmente que se consideram como tais** [como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas] *as pessoas em nome das quais os mesmos* [os veículos] *se encontrem registados*, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal.
- Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*; trata-se, isso sim, de uma opção clara de política legislativa cuja intenção foi a de que, para efeitos de IUC, fossem considerados proprietários aqueles que como tal constem do registo automóvel.
- A seguir-se a tese defendida pela Requerente quanto ao facto de o artigo 3.º do CIUC consagrar uma presunção ilidível, então a ilisão da presunção depende do cumprimento do estatuído no artigo 19.º do CIUC; não tendo a Requerente cumprido o ónus probatório que se lhe impunha, e constatando-se o incumprimento da obrigação declarativa prevista naquela disposição legal, duas consequências devem retirar-se: (i) a responsabilidade da Requerente pelas custas arbitrais relativas ao presente pedido de pronúncia arbitral dado que aquele incumprimento deu azo à emissão de parte das liquidações em causa; (ii) o apuramento da sua responsabilidade em termos contra-ordenacionais à luz do artigo 117.º, conjugado com o artigo 26.º, n.º 4, do RGIT;
- A interpretação dada pela Requerente traduz-se num entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à Requerida, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português;
- A argumentação apresentada pela Requerente de que o sujeito passivo do imposto é o proprietário efetivo, independentemente de não figurar no registo automóvel nessa qualidade, é errada à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado no CIUC na medida em que o legislador pretendeu criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo tal como consta do registo automóvel.
- A ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que se traduz na violação do princípio da

confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.

- Em concreto quanto aos veículos abrangidos por uma reserva de propriedade a favor da Requerente, entende a AT que, para que o Requerente pudesse usufruir do regime do artigo 3.º/3 do CIUC, necessário seria que as supostas reservas de propriedade tivessem sido levadas a registo, o que não ficou provado.
- Quanto aos veículos alienados à data do facto gerador, alega a AT que os documentos juntos não se reportam a contratos de locação financeira, mas sim:
 - a) No caso da sociedade comercial B..., S.A., a “contratos de aluguer”, como resulta da sua epígrafe;
 - b) No caso da sociedade comercial C..., S.A., a “contratos de aluguer de veículo sem condutor”, como resulta da sua epígrafe.
- Relativamente aos veículos objeto de aluguer o sujeito passivo não é o locatário, mas sim o proprietário do veículo, nos termos do art. 3.º n.º 1 do CIUC, uma vez que do conteúdo desses contratos não emergem direitos de opção de compra (vide decisão proferida no processo 244/2014-T). Daí que que todo o raciocínio propugnado pela Requerente se encontra eivado de erro, não sendo possível ilidir a presunção legal estabelecida;
- Mesmo que a Requerente apresentasse faturas de venda das viaturas, estas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretendentes adquirentes.
- Quanto às liquidações referentes a veículos sinistrados ou definitivamente perdidos, entende a Requerida que o sinistro ou a perda total de veículos não determina, por si só ou apenas por esse facto, o fim da propriedade sobre o veículo sinistrado ou totalmente perdido.
- O sinistro ou a perda total de um veículo coberto por seguro automóvel determina, sim: a) o pagamento da respetiva indemnização por parte da seguradora ao proprietário; e b) a sub-rogação da seguradora a reagir contra o responsável pelo acidente que determinou o sinistro ou a perda definitiva.

- O recebimento de uma indemnização pelo sinistro ou pela perda por parte do segurado (*in casu*, a Requerente) não se traduz, sem mais, numa venda do objeto segurado ou na transferência da propriedade do objeto segurado para a seguradora e a Requerente não fez prova sobre a pretensa transferência da propriedade dos automóveis sinistrados ou totalmente perdidos a favor da(s) seguradora(s).
- Quanto às liquidações referentes a objeto de locação financeira em face de incumprimento/contencioso, entende a Requerida que os documentos não se reportam a contratos de locação financeira, mas sim:
 - a) no caso da sociedade comercial B..., S.A., a “contratos de aluguer”, como resulta da sua epígrafe; e,
 - b) no caso da sociedade comercial C..., S.A., a “contratos de aluguer de veículo sem condutor”, como resulta da sua epígrafe.
- Ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC, no qual se estabelece que «para efeitos do artigo 3.º do presente código (...), ficam as entidades que procedam à locação financeira, locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direção-geral dos Impostos os dados relativos à identificação dos utilizadores dos veículos locados.»
- Ou seja, em matéria de locação financeira e para efeitos da ilisão do artigo 3.º do CIUC, forçoso é que os locadores financeiros (como a Requerente) cumpram obrigação ínsita no artigo 19.º daquele código para se exonerarem da obrigação de pagamento do imposto.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

3. A AT invoca a exceção de cumulação ilegal de pedidos, por entender que não se verificaria o pressuposto de “a análise dos atos tributários em causa depender da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação das mesmas regras de direito.”

Na resposta às exceções apresentada pela Requerente, esta defende-se dizendo que “a coincidência quanto às circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito refere-se à ilegitimidade da Requerente, mediante transmissão da propriedade ou do gozo e a posse dos veículos para terceiros” e que “é a transferência do gozo e da posse ou da propriedade para terceiros a base principal e transversal a todos os atos tributários impugnados, uma vez que é essa a questão que obsta a que seja a Requerente o sujeito passivo do imposto em causa.”

No seu entender, “embora estejamos perante diferentes causas de pedir, a procedência dos mesmos depende, em bom rigor, do normal exercício da atividade da A... (aqui Requerente) e da interpretação das normas de sujeição tributária previstas no Código do IUC, em especial do disposto nos artigos 1º e 3º daquele Código.”

Entende ainda a Requerente que, relativamente à incidência objetiva, os fundamentos da transmissão são, de facto, diferentes, o que não impede, contudo, a cumulação de pedidos, na medida em que a questão jurídica-fiscal a apreciar decorre dos mesmos factos, ou seja, apurar o alcance da aplicação do n.º 1 do art. 3º do CIUC, no caso de ter ocorrido a transmissão da propriedade dos veículos automóveis, sem a correspondente inscrição no registo automóvel.

Parece-nos assistir razão à Requerente. Efetivamente, independentemente da invocação de fundamentos específicos de anulação das liquidações a par de fundamentos comuns a todas

elas, as razões que subjazem à cumulação de pedidos - razões de economia de meios e de uniformidade de decisões - ditam a admissibilidade da cumulação na medida em que a questão a apreciar consiste em saber o que acontece em termos de sujeição a IUC quando, apesar de a inscrição no registo automóvel ser a favor da Requerente, esta não dever ser, por diversas razões, considerada a proprietária do automóvel em questão.

Assim, entendemos estarem verificados os pressupostos de que depende a cumulação de pedidos, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT e no artigo 104.º do CPPT.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

- A.** O objeto social da Requerente consiste 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.
- B.** Em 7 de Dezembro de 2005, a Requerente incorporou, por fusão, a C..., fusão essa que produziu os seus efeitos contabilísticos e fiscais a 1 de janeiro de 2005.
- C.** 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.
- D.** A Requerente efetuou o pagamento das liquidações impugnadas.

- E.** Quanto às situações em que a Requerente alega que o **veículo a que diz respeito o imposto já tinha sido alienado na data da ocorrência do facto gerador** (documentos 7 a 60 juntos com o pedido de pronúncia arbitral) considera-se provado esse facto relativamente aos seguintes documentos:
- o documento 14, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 124,31, correspondente à liquidação n.º 2016..., prova a perda total da viatura de matrícula ...-...-..., em 2005, por sinistro. Embora não prove o facto alegado, prova que, em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador, a viatura tinha sido declarada em perda total.
 - Documentos 16 a 23, 25 a 33, 35 a 52, 54 a 58 e 60 provam os factos alegados.
- F.** Situações em que o facto gerador do imposto ocorreu em momento em que se havia verificado a **perda total dos veículos** em questão por sinistro a coberto de contrato de seguro, no valor de EUR 877,37 (documentos 61 a 71 juntos com a petição inicial)
- Os documentos 61 a 64, 66 a 71 provam a perda total;
 - O documento 65, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 19,86, correspondente à liquidação n.º 2013..., não prova a perda total, mas prova que o veículo foi vendido antes da ocorrência do facto gerador.
- G.** Situações em que o facto gerador do imposto ocorreu na **pendência de contratos de locação financeira** (documentos 72 e 73 juntos com o pedido de pronúncia arbitral)
- Os documentos provam os factos alegados
- H.** Liquidações de IUC sobre **veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não tendo sido recuperados os referidos veículos** (documentos 74 a 168 juntos com o pedido de pronúncia arbitral)
- Os documentos 74 até 138, 140, 142 a 168 – provam os factos alegados (o imposto é referente a 2016; a participação de não restituição da viatura é datada de 2015).
- I.** Quanto a uma liquidação de IUC sobre o veículo com a matrícula ...-...-..., que foi devolvido pela Requerente ao respetivo fornecedor, por apresentar defeito, e trocado por outro, no valor de € 19,05, o documento 169 prova os factos alegados.

III.2. Factos não provados

- A. Quanto ao **primeiro conjunto de situações**: liquidações cujo facto gerador ocorreu em momento em que a Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade estipulada no contrato de mútuo, dos documentos 1 a 6 juntos pela Requerente aos autos não resulta provado, em alguns casos, sequer a existência de uma tal reserva de propriedade e, noutros casos, que a reserva de propriedade, existindo, existisse à data em que o facto gerador ocorreu.
- B. Quanto ao **segundo conjunto de situações**: liquidações respeitantes a veículos alienados na data da ocorrência do facto gerador
- o documento 12, referente ao veículo de matrícula ...-...-... 2016, imposto no valor de € 594,72, correspondente à liquidação n.º 2016..., só demonstra que, após a resolução do contrato de locação financeira, a Requerente demandou e conseguiu que fosse decretada uma providência a seu favor no sentido de lhe ser restituída a viatura. Não fica, portanto, provada a transferência da propriedade sobre o veículo em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador.
 - O documento 15, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 62,24, correspondente à liquidação n.º 2013..., prova que o contrato de locação financeira teve início em a 27/03/2004 e fim a 27/03/2010, sendo o imposto referente a março de 2013, mas não prova o que aconteceu à viatura depois de findo o contrato.
 - O documento 24, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 19,92, correspondente à liquidação n.º 2013..., não prova a alienação da viatura em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador.
 - O documento 34, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 60,66, correspondente à liquidação n.º 2014..., prova a existência de um contrato de locação financeira entre 27.03.2004 e 27.03.2010, sendo o imposto de março de 2014, mas não prova a venda do veículo no final do contrato.
 - O documento 44, relativo ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 22,86, correspondente à liquidação n.º 2014..., não prova a venda do veículo em momento posterior ao fim do contrato.

- O documento 53, relativo ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 54,60, correspondente à liquidação n.º 2015..., não prova a venda do veículo em momento posterior ao fim do contrato.

- O documento 59, relativo ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 7,92, correspondente à liquidação n.º 2016..., não prova a venda do veículo em momento posterior ao fim do contrato.

C. Quanto ao quarto conjunto de situações (liquidações de IUC sobre veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não tendo sido recuperados os referidos veículos (documentos 74 a 168)

- O documento 139, referente o veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 36,58, correspondente à liquidação n.º 2013 ... não prova os factos alegados.

- O documento 141, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 35,30, correspondente à liquidação n.º 2014... não prova os factos alegados.

IV. *THEMA DECIDENDUM*

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber se os factos alegados pela Requerente consubstanciam motivos de exclusão de incidência subjetiva de imposto e se, em consequência, se deve considerar que os atos impugnados enfermam de erro sobre os pressupostos do facto tributário, o que consubstanciaria um vício de violação de lei determinante da respetiva anulação, com as devidas consequências legais.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

A Requerente fundamenta o seu pedido no argumento de não se encontrarem preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva previstos no artigo 3.º do CIUC.

Estão em causa as seguintes seis situações:

- I. Liquidações cujo facto gerador ocorreu em momento em que a ora Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade estipulada no contrato de mútuo;
- II. Liquidações cujo facto gerador ocorreu em momento em que a Requerente já havia procedido à venda do veículo, no termo de um contrato de locação financeira ou de aluguer de longa duração
- III. Liquidações cujo facto gerador ocorreu em momento em que se havia verificado a perda total dos veículos em questão por sinistro a coberto de contrato de seguro;
- IV. Liquidações cujo facto gerador ocorreu na pendência de contratos de locação financeira;
- V. Liquidações de IUC sobre veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não tendo sido recuperados os referidos veículos;
- VI. Uma liquidação de IUC sobre um veículo que foi devolvido pela Requerente ao respetivo fornecedor, por apresentar defeito, e trocado por outro.

De acordo com os factos provados e não provados constantes da secção anterior desta decisão, temos que:

- Quanto ao primeiro conjunto de situações, os factos alegados pela Requerente não se consideraram provados, estando em causa um montante de imposto total de € 277,86;
- Quanto ao segundo conjunto de situações, os factos alegados pela Requerente consideraram-se parcialmente provados, exceto quanto aos que se pretendiam provar através dos documentos 12, 15, 24, 34, 44, 53 e 59, ou seja, não se consideraram provados os factos alegados com vista à anulação de um total de imposto de € 822,92;
- Quanto ao terceiro conjunto de situações, os factos alegados pela Requerente foram considerados provados;
- Quanto ao quarto conjunto de situações, os factos alegados foram considerados provados;
- Quanto ao quinto conjunto de situações, os factos alegados pela Requerente foram considerados parcialmente provados, considerando-se não provados os correspondentes aos documentos 139 e 141, num total de imposto liquidado de € 71,88.

- Quanto ao sexto tipo de situações, o facto alegado pela Requerente foi considerado provado.

Vejamos agora o direito aplicável a cada uma das situações:

1. Quanto ao primeiro conjunto de situações: liquidações cujo facto gerador ocorreu em momento em que a Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade estipulada no contrato de mútuo

O artigo 3.º do CIUC prevê o seguinte:

1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.

2 - São equiparados a sujeitos passivos 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.

3 - É ainda equiparada a sujeito passivo a herança indivisa, representada pelo cabeça de casal.

De acordo com a Requerente, nos casos em que a aquisição dos veículos é feita com recurso a financiamento por si concedido aos respetivos adquirentes, é estabelecida uma cláusula de reserva de propriedade a seu favor: o adquirente contrata a compra do veículo com o fornecedor, sendo o preço pago pela Requerente e, com vista à garantia e satisfação integral do seu crédito, a propriedade do veículo não se transmite senão no termo do contrato de mútuo.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 409.º do Código Civil, “Nos contratos de alienação é lícito ao alienante reservar para si a propriedade da coisa até ao cumprimento total ou parcial das obrigações da outra parte ou até à verificação de qualquer outro evento”, sendo que, “Tratando-se de coisa móvel sujeita a registo, só a cláusula constante do registo é oponível a terceiros” (cf. n.º 2 do mesmo artigo).

No caso em apreço não se trata de uma reserva da propriedade constituída a favor do alienante. A reserva da propriedade dos veículos automóveis em questão é constituída a favor da financiadora por força do instituto da sub-rogação, sendo lícito ao devedor que cumpre a obrigação com dinheiro ou outra coisa fungível emprestada por terceiro, nos termos do disposto no artigo 591º do Código Civil, sub-rogar este nos direitos do credor, sem necessidade do seu consentimento.

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).

Essa reserva não obsta, porém, a que a posse da coisa passe imediatamente, e por força do contrato, para a esfera do adquirente do veículo, sendo este o seu utilizador exclusivo. Reconhecendo este efeito, o legislador previu, no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, a equiparação a proprietários dos adquirentes com reserva de propriedade.

Entende a AT que, para que a Requerente pudesse usufruir do regime do artigo 3.º, n.º 2, do CIUC, necessário seria que as supostas reservas de propriedade tivessem sido levadas a registo, o que não ficou provado.

Antes de se apurar qual o efeito de uma tal reserva de propriedade sobre a condição de sujeito passivo de imposto, seria necessário provar que, efetivamente, essa reserva de propriedade existia na data em que ocorreu o facto gerador do imposto liquidado. Ora, dos documentos juntos pela Requerente aos autos (documentos 1 a 6 juntos com a petição inicial), não resulta provado, em alguns casos, sequer a existência de uma tal reserva de propriedade e, noutros casos, que a reserva de propriedade, existindo, existisse à data em que o facto gerador ocorreu.

Por outro lado, assiste razão à Requerida quando refere que a reserva de propriedade atendível nos termos do artigo 3.º, n.º 2, do CIUC, é a reserva de propriedade constituída a favor dos adquirentes e não a favor do alienante, como sucedeu com a Requerente neste caso.

Portanto, quando a este primeiro conjunto de situações, ão existe fundamento para se considerar que as liquidações em causa, no valor total de € 277,86, sejam ilegais.

2. Quanto ao segundo conjunto de situações: liquidações de IUC sobre veículos já alienados na data da verificação do respetivo facto gerador

Quanto a estas liquidações, alega a Requerente que os veículos sobre os quais incide o IUC já tinham sido alienados na data em que o facto gerador do imposto se verificou, pretendendo provar tais factos através dos documentos 7 a 60, que correspondem a faturas relativas à venda dos veículos em causa.

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

A Requerente invoca o disposto no artigo 3.º do CIUC, o qual, em seu entender, estabelece uma presunção implícita de propriedade dos veículos a favor de quem os mesmos se encontrem registados, presunção essa que, por força da aplicação da regra geral prevista no artigo 73º da Lei Geral Tributária, é ilidível mediante prova em contrário. Já para a Requerida, o artigo 3.º do CIUC não estabelece qualquer presunção implícita, mas uma verdadeira ficção legal, inilidível.

Esta questão tem sido abundantemente tratada pela jurisprudência arbitral ao longo dos últimos anos (cf. as decisões proferidas nos processos 286/2013-T, de 2 de maio de 2014, 293/2013-T, de 9 de junho de 2014, 46/2014-T de 5 de setembro, 246 e 247/2014 T, de 10

de outubro, entre outros), tendo ainda sido objeto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 19-03-2015, processo n.º 08300/14. Seguindo este tribunal de perto a linha jurisprudencial delineada nos processos acima indicados, indicar-se-ão aqui apenas os seus traços mais significativos.

À data dos factos geradores do imposto liquidado através das liquidações impugnadas, o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC estabelecia que:

“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.”

A questão que se discute a propósito desta norma é a seguinte: deverá entender-se que o legislador utilizou a palavra “considerando-se” como poderia ter utilizado a palavra “presumindo-se” ou, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer uma ficção legal, vedando a possibilidade de se realizar prova em contrário?

Nos termos do disposto no artigo 349.º do Código Civil, “presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.” Por outro lado, o n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil esclarece que as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, salvo nos casos em que a lei o proibir.

No que diz respeito às presunções de incidência tributária, determina o artigo 73.º da Lei Geral Tributária que estas admitem sempre prova em contrário.

As “ficções legais” consistem, diferentemente, “num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas” .

Ora, contrariamente ao que defende a Requerida e como já foi reconhecido nas decisões arbitrais e judiciais referidas, a análise do elemento literal, bem como dos elementos histórico e teleológico presentes na norma em questão conduzem à conclusão de que o legislador não pretendeu estabelecer qualquer ficção legal mas apenas e só uma presunção, ilidível mediante prova em contrário nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 73.º

da Lei Geral Tributária. Tratando-se a norma de incidência prevista no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC de uma norma de incidência tributária, outro entendimento seria claramente contrário aos princípios que regem a relação jurídica fiscal.

Quanto ao elemento histórico, importa referir que o CIUC teve a sua génese na criação, através do DL 599/72, de 30 de Dezembro, do imposto sobre veículos, o qual já consagrava expressamente que o imposto era devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados. Por outro lado, o artigo 2.º do Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 116/94) estabelecia que: “são sujeitos passivos do imposto de circulação e do imposto de camionagem os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais os mesmos se encontram registados”.

É certo que, no CIUC, o legislador substituiu a expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se”, o que, na perspetiva da Requerida, traduziu a consagração de uma ficção legal, inilidível. Não consideramos, no entanto, que assim seja. A mudança de verbo não consubstancia uma alteração de fundo na norma de incidência, que, a nosso ver, continua a estabelecer uma presunção ilidível mediante prova em contrário – em conformidade, aliás, com o disposto no artigo 73.º da LGT.

Como afirmam DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, na anotação ao n.º 3 do artigo 73.º da LGT, “as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real” .

Em suma, em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “presume-se” ou por expressão semelhante. A título de exemplo, refere JORGE

LOPES DE SOUSA que no artigo 40.º, n.º 1, do CIRS, se utiliza a expressão “presume-se”, ao passo que no artigo 46.º, n.º 2 do mesmo Código se faz uso da expressão “considera-se”, não havendo qualquer diferença entre uma e outra expressão, ambas significando, afinal, o mesmo: uma presunção legal.

Quanto ao elemento teleológico, importa referir que o princípio estruturante da reforma da tributação automóvel é justamente o da incidência da tributação sobre o verdadeiro utilizador do veículo, não se coadunando este princípio com a leitura “cega” da letra da lei, que poderia levar, afinal, a tributar quem não fosse proprietário e, dessa forma, quem não fosse o sujeito causador do “custo ambiental e viário” provocado pelo veículo, a que alude o artigo 1.º do CIUC.

Assim, quanto à incidência subjetiva do imposto, é de concluir que não se verificam alterações relativamente à situação anteriormente em vigor no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de circulação e Imposto de Camionagem, como aliás é amplamente reconhecido pela doutrina, continuando a valer uma presunção ilidível nesta matéria. Este entendimento é, ainda, o único que se afigura adequado e conforme ao princípio da verdade material e da justiça, subjacentes às relações fiscais, com o objetivo de tributar o real e efetivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário, por constar do registo automóvel.

Nesta conformidade, considerando os elementos de interpretação da lei referidos, somos conduzidos à conclusão de que a expressão “considerando-se” tem exatamente o mesmo sentido que a expressão “presumindo-se”, devendo, desta forma, entender-se que o artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, consagra uma verdadeira presunção de propriedade e não qualquer ficção, sendo, por isso, tal presunção ilidível. Por ser assim, tem de se permitir ao titular inscrito no registo automóvel a possibilidade de apresentar elementos probatórios bastantes para a demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo.

Por último, cumpre atender, na presente análise, ao valor jurídico do registo automóvel. Assim, nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 1.º do DL 54/75, de 12 de Fevereiro, que instituiu o Registo da Propriedade Automóvel, “o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico”. Acrescenta ainda o artigo 7.º do Código do Registo Predial que “o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”. O registo de propriedade automóvel não tem, portanto, natureza constitutiva, mas meramente declarativa, permitindo apenas a inscrição no registo presumir a existência do direito e a sua titularidade. Logo, a presunção resultante do registo pode ser ilidida mediante prova em contrário. E isto é assim justamente porque, nos termos do disposto no artigo 408.º do Código Civil, salvas as exceções previstas na lei, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, não ficando a sua validade dependente da inscrição no registo.

Em suma, o registo automóvel, na economia do CIUC, representa mera presunção ilidível dos sujeitos passivos do imposto. No caso de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, não prevendo a lei qualquer exceção para o mesmo, o contrato tem eficácia real, passando o adquirente a ser o seu proprietário, independentemente do registo; do mesmo modo, o titular inscrito no registo deixará de ser o proprietário, pese embora ainda possa constar, por algum tempo ou mesmo muito, do registo como tal.

De notar ainda que as transmissões efetuadas são oponíveis à Requerida, apesar do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Código do Registo Predial, que dispõe: “os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros quando registados.” A noção de terceiros para efeitos de registo está consagrada no n.º 4 do mesmo artigo 5.º: terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si, o que, manifestamente não é o caso da AT. Assim, a AT não é terceiro para efeitos de registo.

Em consequência do que antecede, o proprietário registado de um automóvel pode fazer prova, para efeitos de tributação em sede de IUC, de que já não é o proprietário efetivo do veículo em causa, nomeadamente por ter procedido à respetiva venda. E a prova da existência de um contrato de compra e venda pode ser efetuada por qualquer meio, sendo a fatura um documento contabilístico idóneo para este efeito, como para muitos outros, nomeadamente fiscais. As faturas titulam vendas, transações ou prestações de serviços que se presumem verdadeiras por força da presunção de veracidade instituída no artigo 75.º da LGT. Neste sentido, não se aceita que se questione a sua força probatória apenas para o fim da prova da transmissão da propriedade do veículo, sob pena de cairmos no absurdo jurídico de, a partir do mesmo documento, se reconhecer que a transação existiu para efeitos de incidência de imposto sobre o rendimento, mas não existiu para efeitos de IUC. Mas, tratando-se de uma presunção, nada impede a demonstração da sua falsidade ou inadequação face aos requisitos legais estabelecidos no artigo 36.º do CIVA. Trata-se, também neste caso, de uma presunção ilidível, sendo que o ónus da prova cabe à AT.

Alega a Requerente que, à data em que ocorreram os factos tributários, já havia transmitido a propriedade das viaturas para terceiros adquirentes. Para prova disso junta cópias de faturas, nas quais se mencionam, entre outros elementos, a matrícula da viatura, o número de cliente, a identificação do destinatário, o valor, uma descrição - “Venda” - e a indicação, nos dados referentes aos elementos do débito direto, de “liquidado”.

As situações em causa são as elencadas na tabela constante do ponto 2 do artigo 4.º da petição inicial. Os documentos apresentados pela Requerente para prova dos factos indicados – ou seja, que o veículo a que diz respeito o imposto já havia sido alienado na data da ocorrência do facto gerador – provam este facto, com as seguintes exceções:

- o documento 12, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de e 594,72, correspondente à liquidação n.º 2016..., só demonstra que, após a resolução do contrato de locação financeira, a Requerente demandou e conseguiu que fosse decretada uma providência a seu favor no sentido de lhe ser restituída a viatura. Não fica, portanto, provada a transferência da propriedade sobre o veículo em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador.

- o documento 14, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 124,31, correspondente à liquidação n.º 2016..., prova a perda total da viatura de matrícula ...-...-..., em 2005, por sinistro. Embora não prove o facto alegado, prova que, em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador, a viatura tinha sido declarada em perda total.
- o documento 15, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 62,24, correspondente à liquidação n.º 2013..., prova que o contrato de locação financeira teve início em a 27/03/2004 e fim a 27/03/2010, sendo o imposto referente a março de 2013, mas não prova o que aconteceu à viatura depois de findo o contrato.
- o documento 24, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 19,92, correspondente à liquidação n.º 2013..., não prova a alienação da viatura em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador.
- o documento 34, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 60,66, correspondente à liquidação n.º 2014..., prova a existência de um contrato de locação financeira entre 27.03.2004 e 27.03.2010, sendo o imposto de março de 2014, mas não prova a venda do veículo no final do contrato.
- o documento 44, relativo ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 22,86, correspondente à liquidação n.º 2014..., não prova a venda do veículo em momento posterior ao fim do contrato.
- o documento 53, relativo ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 54,60, correspondente à liquidação n.º 2015..., não prova a venda do veículo em momento posterior ao fim do contrato.
- o documento 59, relativo ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 7,92, correspondente à liquidação n.º 2016..., não prova a venda do veículo em momento posterior ao fim do contrato.

Assim, com as exceções referidas, consideram-se provadas as vendas alegadas pela Requerente, ocorridas em momento prévio ao da ocorrência do facto gerador.

Ora, tendo as viaturas sido alienadas, nos casos referidos, em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador, a Requerente não deverá ser considerada responsável pela

liquidação do imposto que se lhes refere, pelo que as liquidações impugnadas deverão, efetivamente, ser anuladas pela Requerida.

3. Quanto às situações em que o facto gerador do imposto ocorreu em momento em que se havia verificado a perda total dos veículos em questão por sinistro a coberto de contrato de seguro.

Os factos alegados pela Requerente foram considerados provados, exceto no que diz respeito ao documento 65, referente ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 19,86, correspondente à liquidação n.º 2013..., que não prova a perda total, mas prova que o veículo foi vendido antes da ocorrência do facto gerador. Ou seja, quanto a este caso, considera-se assistir razão à Requerente quanto à invalidade da liquidação, embora não pelo motivo de perda total da viatura, mas sim pelo facto de a mesma ter sido alienada antes da ocorrência do facto gerador.

Relativamente a todas as outras situações, considera-se provada a perda total do veículo antes da data de ocorrência do facto tributário.

Nesses casos, a Requerente, enquanto proprietária do veículo, habilitou a sua seguradora com os documentos necessários para comprovar a ocorrência do sinistro e recebeu, ao abrigo do correspondente contrato, a indemnização devida. Nestes casos, cabe à companhia de seguros, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 119.º do Código da Estrada, comunicar a inutilização do veículo e remeter o documento de identificação do veículo e o título de registo de propriedade às autoridades competentes.

Assim, a Requerente não deverá ser considerada sujeito passivo do imposto liquidado através destas liquidações, as quais são inválidas em virtude do erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

4. Quanto às situações em que o facto gerador do imposto ocorreu na pendência de contratos de locação financeira

Foram considerados provados os factos alegados pela Requerente, ou seja, que os veículos aos quais respeita o imposto liquidado através destas liquidações eram objeto de contratos de locação financeira na data em que ocorreu o facto gerador do imposto.

Entende a Requerida, por um lado, que não se trata, *in casu*, de contratos de locação financeira, mas sim de contratos de aluguer sem condutor e de contratos de aluguer simples e, por outro lado, que, ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC.

Quanto ao primeiro argumento, não assiste razão à AT. Efetivamente, o documento 72 consiste num contrato de *leasing* referente à viatura ...-... -..., com opção de compra no final (cf. a página 8 do referido documento). Quanto ao segundo contrato, constante do documento 73, também de locação financeira, prevê igualmente a opção de compra (cf. página 6 do referido documento).

Quanto ao segundo argumento, também não procede o entendimento da AT. A este propósito, veja-se, a título de exemplo, o que vem referido na decisão arbitral proferida no proc. n.º 14/2013-T, de 15/10/2013: “o locatário financeiro é equiparado a proprietário para efeitos do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, o mesmo é dizer para ser sujeito passivo do IUC (cfr. n.º 2 do art. 3.º). [...] não dispondo o locador, por imposição legal e contratual, do potencial de utilização do veículo e tendo o locatário o gozo exclusivo do automóvel, [e reafirmando-se] a conclusão a que já tínhamos chegado de que [...] manda a *ratio legis* do CIUC que, nos termos do referido n.º 2 do artigo 3.º deste Código, seja o locatário o responsável pelo pagamento do imposto, uma vez que é ele que tem o potencial de utilização do veículo e provoca os custos viários e ambientais a ele inerentes. À mesma conclusão se chega quando se verifica a importância dada aos utilizadores dos veículos locados no artigo 19.º do CIUC. Com efeito, nos termos do disposto neste artigo, as entidades que procedam, designadamente, à locação financeira de veículos ficam obrigadas a fornecer à AT (ex-DGCI), a identidade fiscal dos utilizadores dos veículos locados para efeitos do disposto no artigo 3.º do CIUC (incidência subjetiva), bem como do n.º 1 do

artigo 3.º da Lei da respetiva aprovação, uma vez que nos termos desta norma da Lei n.º 22-A/2007, se a receita gerada pelo IUC for incidente sobre veículos objeto de aluguer de longa duração ou de locação operacional, deve ser afeta ao município de residência do respetivo utilizador (sublinhados nossos). [...] [Mas, apesar dessa obrigação, tal não impede que,] na data da ocorrência do facto gerador do imposto, vigor[e] um contrato de locação financeira que tem por objeto um automóvel, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.ºs. 1 e 2, do CIUC, [sendo que o] sujeito passivo do IUC é o locatário mesmo que o registo do direito de propriedade do veículo se encontre feito em nome da entidade locadora, desde que esta faça prova da existência do referido contrato.”

Pelo exposto, improcede a alegação da AT relativa ao artigo 19.º do CIUC, uma vez que a mesma visa sobrepor uma obrigação de cariz formal a uma realidade substancial claramente demonstrativa da condição da Requerente como entidade locadora nos contratos subjacentes.

Assim, quanto a estas duas liquidações, considera-se assistir razão à Requerente, devendo os atos de liquidação ser anulados, por invalidade em função de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

5. Quanto às liquidações de IUC sobre veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não tendo sido recuperados os referidos veículos

Relativamente aos factos alegados pela Requerente neste ponto, foram os mesmos considerados provados quanto aos documentos 74 até 138, 140, 142 a 168, ou seja, considerou-se provado que, sendo o imposto liquidado referente a 2016, já tinha sido participada às autoridades competentes a não restituição da viatura em 2015.

Já quanto ao documento 139, referente o veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 36,58, correspondente à liquidação n.º 2013 ... e quanto ao documento 141, referente

ao veículo de matrícula ...-...-..., imposto no valor de € 35,30, correspondente à liquidação n.º 2014..., não se consideraram provados os factos alegados.

Relativamente aos veículos em relação aos quais a Requerente provou ter participado a sua não restituição pelo locatário, cumpre, então, decidir se esse fundamento é suficiente para se considerarem inválidas as liquidações respetivas.

O facto de o locatário não entregar a viatura no fim do contrato de locação financeira afeta o usufruto do bem por parte do respetivo proprietário, mas não afeta a sua propriedade. Por outro lado, estando terminado o contrato de locação financeira e não tendo sido exercida a opção de compra, não é de considerar responsável pela liquidação do imposto o anterior locatário. Ou seja, neste caso, a presunção de propriedade operada pelo registo automóvel não é afastada pelo proprietário por não ocorrer causa que legitime tal efeito. Diferentemente das situações em que existe perda total do veículo, no caso em que a viatura existe, simplesmente não é restituída ao proprietário, o princípio da equivalência dita, por esse motivo, que alguém seja sujeito passivo de imposto. E, não havendo razão para afastar a presunção de que esse alguém é o proprietário, a liquidação efetuada ao mesmo é válida.

Portanto, quanto às situações incluídas neste conjunto, não assiste razão à Requerente, sendo o imposto devido no montante total de € 5.755,92.

6. Quanto a uma liquidação de IUC sobre o veículo com a matrícula ...-...-..., que foi devolvido pela Requerente ao respetivo fornecedor, por apresentar defeito, e trocado por outro

O documento 169 efetivamente prova os factos alegados pela Requerente, ou seja, que o veículo sobre o qual foi liquidado imposto (com a matrícula ...-...-...) foi devolvido ao fornecedor e substituído por outro. O imposto é referente a maio de 2016, sendo a declaração do fornecedor da qual resulta que o veículo sobre o qual foi liquidado imposto foi retirado de circulação de 2003.

Assim, trata-se de um caso de não existência em circulação do veículo objeto do imposto, pelo que a respetiva liquidação deverá ser anulada por falta de pressupostos de facto.

Note-se, ainda, que a circunstância de os documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral dizerem respeito a relações contratuais entre as sociedades B..., S.A. e C..., S.A. e os seus clientes (vd. As alegações feitas nos pontos 65.º, 75.º, 125.º, 136.º e 136.º da resposta da Requerida) em nada afetam as conclusões anteriormente expendidas, dado que, como se assinalou na alínea B) da factualidade provada, “Em 7 de Dezembro de 2005, a Requerente incorporou, por fusão, a C..., fusão essa que produziu os seus efeitos contabilísticos e fiscais a 1 de janeiro de 2005.”

Do pedido de juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, formulado nos termos do artigo 43.º da LGT, entende-se não ser o mesmo precedente porque os diversos motivos de anulação não se fundam em erro imputável aos serviços, já que a Requerida emitiu as liquidações tendo em conta as informações de que dispunha, não sendo responsável, nem podendo ser responsabilizada, pela respetiva desatualização. Assim, não se encontram reunidos os pressupostos elencados no artigo 43.º da LGT.

Do pedido de condenação da Requerida em litigante de má-fé

Entende a Requerente que “a atuação reiterada da Requerida no sentido de desconsiderar, constante e conscientemente, os efeitos resultantes da operação de fusão acima referida e alteração da designação da Requerente, consubstancia, sem dúvida, uma conduta de má-fé”, invocando o disposto no nº 1 do artigo 104º da LGT, nos termos do qual “(...) a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas.”

De acordo com a Requerente, ao invocar a sua ilegitimidade quando tem perfeito conhecimento da operação de fusão realizada e da alteração da designação social, “a Requerida materializa, com a sua conduta, o vetor essencial do instituto da má-fé: a consciência de não ter razão”. Além disso, entende ser “notório que a atuação da Requerida nos presentes autos diverge da posição doutrinal das informações vinculativas anteriormente prestadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como do procedimento que aquela Autoridade tem vindo a adotar quanto aos efeitos das operações de fusão societárias.”

No presente caso, não foi feita prova de que tivesse sido prestada uma informação vinculativa aos interessados em que a AT tivesse assumido posição divergente da agora adotada. Por outro lado, não nos parece que se possa dizer que o procedimento adotado pela Requerida no presente processo divirja do atualmente adotado em situações idênticas. Com efeito, a posição da Requerida sobre os factos em questão pode facilmente ser infirmada por prova documental, aliás apresentada pela Requerente, pelo que nos parece que, sendo criticável a linha argumentativa da AT, que em nada contribui para o esclarecimento do tribunal, não é de molde a ser considerada uma conduta de má-fé, não consubstanciando, por isso, o tipo de condutas que se visam punir com o instituto da litigância de má fé.

Nestes termos, o Tribunal julga improcedente o pedido de condenação da Requerida em litigância de má-fé, sendo esta, conseqüentemente, absolvida de tal pedido.

VI. DECISÃO

Em conformidade com que fica exposto supra, decide-se:

- (i) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, declarar-se a ilegalidade das liquidações relativamente às quais se consideraram procedentes as alegações da Requerente e sua anulação, devendo o imposto e juros compensatórios pagos ser restituídos à Requerente;
- (ii) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida como litigante de má-fé;

(iii) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

Valor: em conformidade com o disposto nos artigos artigo 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 11.236,11 (onze mil duzentos e trinta e seis euros e onze cêntimos).

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento. Note-se que, dos € 11.236,11 que correspondem ao valor da utilidade económica do pedido, se consideraram improcedentes as alegações da Requerente relativamente a € 6.856,70 e procedentes relativamente ao restante.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 20 de junho de 2017

A Árbitro,

Raquel Franco