

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 261/2018-T

Tema: IUC – Locação Financeira – Incidência Subjectiva – Exigibilidade do Imposto.

O Árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, toma a seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório:

1.1. A... , S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., ..., ...-... Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 10 de janeiro de 2018, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).

1.2. A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que seja,

- (i) Declarada a Ilegalidade e conseqüente Anulação dos 77 actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes aos 75 veículos identificados nos autos, respeitantes aos anos de 2015 e 2016 e, bem assim, dos actos de indeferimento das reclamações graciosas; e conseqüentemente seja a AT condenada,
- (ii) No Reembolso do montante de € 7.552,70, respeitante ao imposto e juros compensatórios pagos pela Requerente; e
- (iii) No Pagamento de Juros Indemnizatórios, pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

- 1.3.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Presidente do CAAD em 23 de maio de 2018, e notificado à Requerida.
- 1.4.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e as partes não manifestaram recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do art. 7.º do Código Deontológico.
- 1.5.** A 1 de agosto de 2018 foi constituído o tribunal arbitral.
- 1.6.** Notificada para o efeito a 3 de agosto de 2018, a Requerida apresentou, em 28 de setembro de 2018 a sua Resposta, tendo remetido cópia do processo administrativo na mesma data.
- 1.7.** Foi realizada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT a 20/11/2018, com inquirição da testemunha da Requerente, B..., devidamente identificada nos autos, que respondeu à matéria indicada pela Requerente no requerimento de 09/10/2018, ao qual se seguiram alegações orais.
- 1.8.** Foi fixado o prazo limite para publicação da decisão final até 17 de dezembro de 2018.
- 1.9.** O Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:
- (i) A Requerente é uma instituição de crédito com forte presença no mercado nacional e, de entre as suas áreas de actividade, assume especial relevância o financiamento ao sector automóvel.
 - (ii) Os contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração que celebra são destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis e obedecem, no essencial, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos: a Requerente, depois de contactada pelo cliente adquire o veículo ao fornecedor que lhe seja indicado pelo cliente, e procede, de seguida, à sua entrega ao referido cliente – que assume, pois, a qualidade de locatário.

- (iii) Durante o período que vier a ser estipulado no contrato, este locatário mantém o gozo temporário do veículo – que permanece propriedade da Requerente -, mediante remuneração a entregar à Requerente sob a forma de *rendas*; podendo vir a adquirir o veículo, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual, acrescido de despesas e IVA.
- (iv) O veículo sobre o qual recai o contrato permanece a todo o tempo, durante a vigência do contrato, no gozo exclusivo do cliente/ locatário.
- (v) Os veículos automóveis identificados nos autos foram objecto de Contratos de Locação Financeira ou contratos de aluguer de longa duração.
- (vi) Quase todos estes clientes adquiriram, segundo a Requerente, no termo do respectivo contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual, acrescido de despesas e IVA.
- (vii) Quanto às viaturas com as matrículas ..., ... e ..., por indicação expressa do locatário, ou por ter existido uma cedência da respectiva posição contratual, os sujeitos que vieram a adquirir aquelas viaturas não coincidem com aqueles que originariamente celebraram o contrato de locação financeira.
- (viii) Por sua vez, segundo a Requerente, quanto à viatura com a matrícula..., ao contrário do “percurso” normal acima exposto, por motivo de “perda total” na sequência de um sinistro ocorrido em 13 de maio de 2014, a viatura não foi transmitida para o correspondente locatário, mas antes para a esfera da Seguradora com quem tinha sido celebrado o contrato de seguro.
- (ix) A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC, o que veio a fazer.
- (x) Através dos sobreditos actos, veio a Autoridade Tributária e Aduaneira exigir o pagamento dos IUC em falta à aqui Requerente, mesmo

sabendo que os veículos já não eram propriedade da Requerente, nos anos a que se reportam as liquidações.

- (xi) Não podendo, pois, a Requerente ser considerada o seu respectivo sujeito passivo ainda que figurasse na Conservatória do Registo Automóvel como tal.
- (xii) A Requerente alega a falta de fundamentação dos actos da AT mas alega, não obstante, que o facto de a AT vir exigir o pagamento dos IUC aqui em causa à Requerente só pode assentar numa linha de argumentação: a de que – nos anos em que eram exigíveis os IUC – a propriedade dos veículos automóveis ainda estava registada em nome da Requerente – apesar de os mesmos já terem sido alvo de transmissão.
- (xiii) Aquele registo – ou a sua falta – não pode ser em momento algum considerado elemento determinante da responsabilidade tributária da ora Requerente, razão pela qual a Requerente entende que se afiguram manifestamente ilegais as liquidações de imposto e, consequentemente, os actos de indeferimento das reclamações gratuitas.
- (xiv) Os (novos) proprietários dos veículos outrora locados são os sujeitos passivos de IUC conforme o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC.
- (xv) Muito embora a ausência de registo não afecte a aquisição da qualidade de proprietário – porque, como se evidenciou, o registo não é condição de validade do contrato de compra e venda nem condição de produção do efeito translativo do mesmo –, certo é que ela (a ausência do registo) impede, porém, a eficácia plena do contrato de compra e venda; mas não quanto a todas as entidades.
- (xvi) A falta de registo, segundo a Requerente, não afecta a validade do contrato de compra e venda, mas apenas a sua eficácia, e, mesmo esta, unicamente perante terceiros de boa-fé para efeitos do registo; qualificação que a AT indubitavelmente não assume no caso em apreço.
- (xvii) A presunção derivada do registo automóvel não pode deixar de ser entendida como uma presunção ilidível, em especial por força do

disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária, por admitir sempre prova em contrário.

- (xviii) Quanto aos documentos comprovativos das transmissões e, por conseguinte, que ilidem a presunção do registo, de resto, o artigo 29.º do Código do IVA sempre reconheceu a factura como documento ao qual é legalmente atribuída relevância para documentar e comprovar transacções.
- (xix) Concluindo a Requerente que não é sujeito passivo dos IUC e, não estando verificada a incidência subjectiva deste imposto, são, por isso, absolutamente ilegais os actos tributários de que foi alvo.
- (xx) As mencionadas liquidações são da exclusiva e única responsabilidade da AT, que, assim, não poderá deixar de ser responsável pelo pagamento de juros indemnizatórios e pela assunção das custas arbitrais.

1.10. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e alegando, em síntese, que:

- (i) No âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral a Requerente alicerça a sua pretensão com base no fundamento de que nas datas a que se reportam os factos tributários que originaram as liquidações de IUC aqui em causa, a Requerente já não era proprietária dos veículos a que as mesmas se referem.
- (ii) Segundo a AT cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC.
- (iii) Deste modo, a seguir-se a tese defendida pela Requerente quanto ao facto do artigo 3.º do CIUC consagrar uma presunção ilidível, então forçoso é concluir que o funcionamento daquele artigo (*i.e.*, a ilisão da presunção) depende igualmente do cumprimento do estatuído no artigo 19.º do CIUC, conforme se retira o seu elemento literal (*«para efeitos do artigo 3.º do presente código (...)»*).
- (iv) Consultada a Conservatória do Registo Automóvel, segundo a AT, verifica-se que a Requerente consta como proprietária dos veículos automóveis.

- (v) Neste desiderato, isto é, não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir, segundo a AT, que aquela é o sujeito passivo do imposto.
- (vi) Não obstante, a Requerente alegar ter celebrado contratos de locação financeira e ALD, certo é que aquela é responsável pelo pagamento dos respectivos IUC, uma vez que, segundo a Requerida, não comunicou a existência de locação financeira a que alude o artigo 19.º do CIUC.
- (vii) O legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.
- (viii) Pelo que, se se entendesse que ao usar a expressão “considera-se” o legislador fiscal teria consagrado uma presunção, praticamente todas as normas de incidência em sede de IRC seriam afastadas precisamente porque a contabilidade prescreve soluções diferentes das do CIRC, sendo exatamente o fim do legislador afastar tais regras contabilísticas.
- (ix) Nestes termos, conclui a Requerida que, no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais [como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas] as pessoas em nome das quais os mesmos [os veículos] se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal.
- (x) Assim, conclui a Requerida que do registo automóvel consta que o proprietário dos veículos é a Requerente, como consta do processo administrativo.
- (xi) Por outro lado, também a Requerente não juntou qualquer documento que prove a transmissão da propriedade do veículo, limitando-se a juntar cópia de faturas/recibos.

- (xii) Segundo a Requerida, também do elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio na lei.
- (xiii) Nestes termos, e no mesmo sentido, estabelece o artigo 6.º do CIUC, sob a epígrafe “*Facto Gerador e Exigibilidade*”, no seu n.º 1, que: «*O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.*»
- (xiv) Da articulação entre o âmbito da incidência subjectiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objecto de registo (*sem prejuízo, da permanência de um veículo em território nacional por mais período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do artigo 6.º*) geram o nascimento da obrigação de imposto.
- (xv) Por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que «*o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º*».
- (xvi) Ou seja, o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo (*Cfr. Artigos 4.º/2 e 6.º/3 do CIUC, artigo 10.º/1 do Decreto-Lei 54/75, de 12 de fevereiro, e artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis*).
- (xvii) No mesmo sentido milita a solução legislativa adoptada pelo legislador fiscal no artigo 3.º/2 do CIUC ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respectivo registo.
- (xviii) Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Requerida, tendo em conta a actual configuração do sistema jurídico, não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos.

- (xix) Nestes termos, conclui a Requerida, a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português, enquanto sujeito activo deste Imposto.
- (xx) Segundo a Requerida, mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afecta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, nos termos estabelecidos no CIUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.
- (xxi) A AT suscita ainda uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o CIUC, a interpretação propugnada pela Requerente no sentido de que o sujeito passivo do imposto é o proprietário efectivo, independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade, é manifestamente errada.
- (xxii) E é uma interpretação errada na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo tal como consta do registo automóvel.
- (xxiii) A AT suscita ainda que, ainda que se configurasse uma presunção ilidível os documentos juntos pela Requerente não constituem prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC.
- (xxiv) As faturas/recibos não provam, segundo a Requerida, que foi transmitida a propriedade sobre o veículo automóvel, uma vez que delas no campo “descrição” apenas consta “valor residual”, desconhecendo a AT o que está na base desse valor ou se o mesmo foi pago e recebido.

- (xxv) As facturas também 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.
- (xxvi) Em suma, segundo a Requerida, a Requerente não logrou provar a pretensa transmissão dos veículos aqui em causa.
- (xxvii) A Requerida pugna pela improcedência do pedido arbitral mas, mesmo que assim não fosse não era devedora de quaisquer juros indemnizatórios nem das custas do processo.

2. Saneador:

2.1. 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.

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

2.3. Não se verificam nulidades que atinjam todo o processo, pelo que se impõe conhecer do mérito da causa.

2.4. Admite-se a cumulação de pedidos nos termos dos arts. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT atendendo à identidade de factos tributários.

3. Matéria de Facto (Factos Provados):

Cabe ao tribunal seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e os elementos constantes do Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se **provados**, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados.

- i. A Requerente é uma instituição de crédito com forte presença no mercado nacional e, de entre as suas áreas de actividade, assume especial relevância o financiamento ao sector automóvel.
- ii. Para cada um dos 75 veículos automóveis em apreço nos autos a Requerente celebrou contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração tendo, à data de cada um dos factos tributários em apreço nos autos, o direito de propriedade sobre os mesmos já não se encontrava na esfera jurídica da Requerente.
- iii. As liquidações de IUC, referentes aos anos de 2015 e 2016 num total de 77 actos tributários, foram notificadas à Requerente e que esta pagou incluindo juros compensatórios, referiam-se a veículos cuja propriedade se encontrava registada em nome da Requerente à data dos factos tributários, num total de € 7.552,70.
- iv. Os clientes adquiriram, no termo do respectivo contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual (ou do valor da venda do bem em qualquer caso de antecipação do contrato), acrescido de despesas e IVA sendo que, quanto às viaturas com as matrículas ..., ... e ..., por indicação expressa do locatário, ou por ter existido uma cedência da respectiva posição contratual, os sujeitos que vieram a adquirir aquelas viaturas não coincidem com aqueles que originariamente celebraram o contrato de locação financeira e, quanto à viatura com a matrícula ..., ao contrário do “percurso” normal acima exposto, por motivo de “perda total” na sequência de um sinistro ocorrido em 13 de Maio de 2014, a viatura não foi transmitida para o correspondente locatário, mas antes para a esfera da Seguradora com quem tinha sido celebrado o contrato de seguro.
- v. Os contratos de locação financeira e aluguer de longa duração, conforme os casos, foram comunicados à AT através da plataforma eletrónico desta entidade.
- vi. A Requerente apresentou pedidos de reclamação graciosa:
 - vi.i. N.º ...2016... referente ao ano de 2015 e reportada a 15 viaturas, deferida parcialmente;

vi.ii. N.º ...2016... referente ao ano de 2015 e reportada a 48 viaturas, indeferida na sua totalidade;

vi.iii. N.º ...2017... referente ao ano de 2016 e reportada a 44 viaturas, deferida parcialmente.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa, considerando as possíveis soluções de direito.

3.1. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

A convicção sobre a matéria de facto resultou do suporte documental junto ao processo e posição assumida pelas partes.

Considerou-se ainda o depoimento da testemunha B... que, sendo trabalhadora da Requerente desde 1996, sendo responsável, desde 2012, pela área que inclui notificações dos IUC e “cadastra” todas as notificações da AT, ainda que tenha sempre trabalhado em departamento de pós-venda, demonstrou profundo conhecimento sobre a tramitação dos processos relativos aos contratos de locação financeira e aluguer de longa duração, mormente os que se encontram em apreço nos autos.

Quanto, aliás, à comunicação nos termos do art. 19.º do CIUC a testemunha prestou esclarecimentos, com conhecimento directo da tramitação encetada, sobre o respectivo cumprimento. Esclareceu que, duas vezes por mês essa comunicação é feita à AT através da respectiva plataforma electrónica e que, sempre que o faz, o ficheiro com as matrículas inseridas é integrado “sem erros”.

Que as facturas juntas ao processo são segundas vias, nunca questionadas pela AT, sendo o original remetido ao cliente, bem como a respectiva declaração de venda para efeitos de registo, esclarecendo que a razão da distinção da descrição entre “valor residual” e “venda do bem” sendo que, quanto ao primeiro se refere a contratos que terminaram sem vicissitudes e nos restantes há antecipação do cumprimento mesmo.

A testemunha esclareceu ainda que os contratos em apreço nos autos têm, ainda, como parte integrante daqueles negócios, contratos de promessa de compra e venda já que a Requerente não retoma as viaturas, garantindo, assim, que o cliente a adquiere.

4. Objecto e âmbito do presente processo:

Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões decidendas:

- a. Devem ser declarados ilegais os 3 actos de indeferimento das reclamações gratuitas e consequentemente anulados os 77 actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes aos 75 veículos identificados nos autos, sendo os montantes pagos devolvidos à Requerente?
- b. Tem a Requerente direito a juros indemnizatórios?
- c. Pode a Requerida ser isenta do pagamento de custas arbitrais, sendo a responsabilidade, nestes casos, unicamente da Requerente?

5. Do Direito:

A questão subjacente ao presente pedido de pronúncia arbitral tem em consideração as liquidações de IUC que a Requerente pagou, acrescidas dos respectivos juros compensatórios, conforme lista anexa e liquidações juntas aos autos, num total de 77, invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, os mesmos eram já propriedade de outrem.

Para este efeito, será necessário determinar a incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, *i.e.*, determinar se a Requerente deve ou não ser considerada sujeito passivo de IUC quanto aos veículos e períodos a que o tributo respeita.

Quanto a esta questão em concreto estabelece o art. 3.º do Código do IUC:

"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.

2. 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 de contrato de locação".

5.1. Incidência Subjectiva de IUC após o termo final do contrato de locação financeira (ou contrato de aluguer de longa duração)

Os contratos de locação financeira ou contratos de aluguer de longa duração – que aqui não distinguimos já que, para os efeitos de apreciação de mérito da presente acção não se mostra necessário – o facto gerador de imposto em causa, considerando o próprio teor documental, aplicando-se a regra geral do n.º 1, *i.e.*, o sujeito passivo do imposto é o proprietário.

A questão que aqui se coloca é quem deve ser considerado proprietário para efeitos de pagamento de IUC quando, no registo automóvel, quem figura como proprietário das viaturas é a Requerente, apesar de findos os contratos de locação financeira.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, consagra que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC “[...] *consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível por força do art.º 73.º da LGT*”.

Esta também é a nossa posição.

Na senda do referido na decisão 43/2014-T, que aqui seguimos de perto, “verifica-se, a título de exemplo, que nos artigos 243.º, n.º 3, do Código Civil e 45.º, n.º 6, e 89.º-A, n.º 4, da Lei Geral Tributária, também é utilizada a expressão “*considera-se*”, e no entanto, estamos perante presunções legais pelo que, de acordo com as normas gerais de interpretação prevista no artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil, considera-se que está assegurado o mínimo de correspondência verbal, para efeitos da determinação do pensamento legislativo que se encontra objetivado na norma em apreço – elemento literal”.

Ou seja, ambas as expressões têm sido usadas pelo legislador sem que com isso, se possa concluir que este não quis estabelecer, de facto, uma presunção legal, não podendo retirar que a alteração da expressão pudesse levar a um sentido interpretativo distinto.

Por outro lado, como se extrai da aludida decisão 43/2014-T “ainda no âmbito dos elementos da interpretação de acordo com o artigo 9.º do Código Civil, importa atender ao elemento histórico. Assim, recordando o Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de dezembro e o Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio, no que diz respeito à incidência subjectiva foi prevista a presunção de que os sujeitos passivos de IUC são as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da liquidação”.

Por outro lado, considerando o elemento racional e teleológico, o IUC tem como pressuposto o custo ambiental e viário da utilização efetiva do automóvel. O IUC tem,

portanto, subjacente o princípio da equivalência previsto no artigo 1.º do CIUC, com vista a “onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Dando assim cumprimento ao comando constitucional, previsto no artigo 66.º, em que o desenvolvimento sustentável, importa que o Estado assegure “que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com a protecção do ambiente e qualidade de vida” (al. h) do n.º 2).

Promovendo um princípio de “poluidor-pagador”, cumprindo pressuposto de igualdade material entre todos os cidadãos que dão causa ao custo ambiental, corporizando, desta forma o IUC as preocupações ambientais que à política fiscal se impõem.

Assim sendo, também de acordo com este elemento o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC deve ser interpretado no sentido de estar em causa uma verdadeira presunção.

5.2. Quanto à matéria de registo.

Nos termos do artigo 7.º do Código do Registo Predial, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do Decreto-lei n.º 54/75 (Registo automóvel), que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo define*”.

Significa que o registo do direito de propriedade do veículo tem um efeito meramente declarativo e não constitutivo de qualquer direito registado, pelo que se configura como uma presunção da existência do direito, nos termos em que se encontra registado, que pode ser ilidida, ou seja, admite a prova em contrário.

O registo definitivo mais não constitui do que a presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, mas a presunção é ilidível, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e da jurisprudência exemplificativamente assinalando-se os Acórdãos do STJ n.ºs 03B4369 e 07B4528, respectivamente, de 19/02/2004 e 29/01/2008, disponíveis em www.dgsi.pt.

Por isto, e na senda da decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 145/2017-T “a função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso, dos veículos e, por outro, permitir-nos presumir que existe o

direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, sendo que tais *presunções são ilidíveis*, seja por força do estabelecido no n.º 2 do art.º 350.º do CC, seja à luz do disposto no art.º 73.º da LGT. Daí que, a partir do momento em que se afastem as presunções em causa, mediante adequada prova, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC a pessoa em nome de quem o veículo continuar registado”.

Não existindo, mormente ao nível do CIUC, qualquer disposição legal que atribua ao registo do veículo qualquer efeito jurídico, incluindo condição de validade ou eficácia do negócio causal.

Desta forma, e na senda da decisão proferida no âmbito do processo n.º 145/2017-T “A interpretação do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, (...), tendo em conta, particularmente, a relevância legalmente conferida ao princípio da equivalência, não comporta a tributação, em IUC, do locador que, enquanto proprietário formal do veículo, não tem, consequentemente, qualquer potencial poluidor, o que significa que os danos advenientes para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis devem ser assumidos pelos seus *reais utilizadores*, como custos que só eles deverão suportar. O locatário, esse sim, tem o pleno uso e fruição do veículo, conforme legalmente estabelecido, sendo o seu verdadeiro utilizador e efectivo gerador dos danos ambientais, devendo, assim, responder pelo correspondente imposto, sendo este o entendimento que, face à ratio *legis* do CIUC, se deve colher do disposto no n.º 2 do art.º 3.º desse mesmo Código”.

“Assim, a interpretação do n.º 2 do art.º 3.º do CIUC só permitirá perspectivar o locatário como o responsável pelo pagamento do IUC, importando, a este propósito notar o disposto no art.º 19.º do CIUC, quando, justamente, para efeitos do disposto no art.º 3.º do referido Código, ou seja, *para efeitos da incidência subjectiva*, vem impor às entidades que procedem à locação financeira a obrigação de fornecer à AT os *dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados*, o que revela, nomeadamente, que, para efeitos da referida *incidência*, se pretendeu conhecer quem eram, a final, os reais utilizadores dos veículos locados, para que fossem eles, e não outros, a suportar o imposto

único de circulação, o que, aliás, se mostra em total sintonia com o princípio da equivalência, enquanto princípio estruturante do CIUC”.

Ora, para cada um dos automóveis em apreço nos autos a Requerente juntou os respectivos contratos de locação ou aluguer de longa duração bem como, para cada um, as facturas/recibos de venda das viaturas.

É isto que entendemos baseados na prova apresentada pela Requerente.

Assim, na senda da decisão proferida no processo n.º 634/2016-T do CAAD (consultada in www.caad.pt) “a relevância e o interesse da presunção, em causa, que historicamente foi revelado por intermédio da expressão “presumindo-se” e que agora, se serve da expressão “considerando-se”, reside na verdade e na justiça que, por essa via, se confere às relações fiscais e, que corporizam valores fiscais fundamentais, permitindo 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. Se o caso, assim não fosse considerado, não se admitindo e relevando a apresentação de elementos probatórios destinados à demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo e, que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário, aqueles valores seriam objetivamente postergados”.

Concluindo-se, assim, que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção, sendo esta ilidível nos termos do artigo 73.º, da Lei Geral Tributária - “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, pelo que são ilidíveis*”.

Tudo o que a Requerente demonstrou à AT mas que, não obstante, acabou por não sufragar este entendimento ainda que se encontrasse a Requerida devidamente esclarecida independentemente de qualquer menção registal.

5.3. Do valor probatório das facturas

Tais contratos e respectivas facturas/ recibos são meios idóneos para fazer prova da qualidade de locadora e de locatário e subsequente transmissão do direito de propriedade, tudo do conhecimento da AT. Não existem, aliás, quaisquer elementos que permitam entender que os dados inscritos nesses documentos não correspondem à verdade contratual,

não vendo este Tribunal razões para os pôr em causa, sendo também certo que a lei, no caso, o n.º 1 do art.º 75.º da LGT, atribui a esse documento uma presunção de veracidade que não foi afastada.

Para além disso, cumpre verificar a questão caso não tenha sido dado cumprimento ao disposto no artigo 19.º do CIUC.

Até à sua revogação pela alínea f) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, o artigo 19.º do CIUC fazia impender sobre o locador financeiro de veículos a obrigação de fornecer à Direcção-Geral dos Impostos (hoje, à AT – Autoridade Tributária e Aduaneira) os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.

Ora, no caso concreto deu-se como provado o cumprimento desta obrigação, mormente considerando o depoimento da testemunha arrolada. Quanto a este aspecto, e considerando as comunicações eletrónicas da comunicação e baseando-nos no facto, de conhecimento geral, de ser frequente a não disponibilização de comprovativos dos atos que os contribuintes praticam através da plataforma de comunicação eletrónica da AT, entendemos dever dar como provado que a Requerente efetivamente cumpriu o dever que lhe incumbia por força do artigo 19.º do CIUC.

Mas ainda que assim não fosse, ou seja, ainda que aquela obrigação não tivesse sido cumprida, salienta-se que a relevância do incumprimento de tal obrigação no tocante à incidência do tributo tem vindo a ser objeto de diversas decisões arbitrais, recordando-se, a este propósito a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Proc. 136/2014-T:

"Com efeito, o disposto no art. 3.º, n.º 2 do CIUC é bem claro relativamente à incidência subjetiva do IUC, na vigência de contratos de locação financeira, sujeitando o locatário a essa obrigação, quando o equipara ao proprietário para este efeito.

Assim sendo, não atribuindo a lei essa obrigação ao proprietário-locador, não haverá lugar a nenhuma desoneração por parte deste, com a comunicação prevista no referido art. 19.º do CIUC, pela razão simples de nunca ter estado sujeito ao pagamento do imposto.

A incidência subjetiva do IUC está estabelecida, em todos os seus elementos, no art. 3.º do CIUC, e será através da aplicação deste normativo que será apurado o sujeito

passivo, não relevando para efeitos da incidência do imposto a falta de cumprimento da mencionada obrigação acessória."

É, pois, a esta orientação jurisprudencial, a que se adere.

Como já antes se concluiu, nas situações em que os veículos, à data da ocorrência do facto tributário, se encontrem vendidos a terceiros, decorrentes de contratos de locação financeira ou outras locações que envolvam opção de compra, o sujeito passivo da obrigação de imposto é, portanto, o proprietário e não a Requerente. E tal se verifica independentemente do facto de ter ou não ter sido cumprido o disposto no artigo 19.º daquele Código e da circunstância de o registo de propriedade permanecer em nome do locador, sem que no mesmo tenha sido inscrito o contrato de locação.

Por tudo isto, dir-se-á, em consonância com o que atrás se deixa exposto, que se consideram ilegais os actos de liquidação referentes aos veículos identificados nos autos, conclui-se não haver fundamento legal para os actos de liquidação de IUC e de juros compensatórios relativamente aos veículos e períodos identificados em anexo ao pedido de pronúncia arbitral.

Procede, assim, a pretensão da Requerente quanto ao pedido de anulação das liquidações em apreço nos autos e respectivas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas.

6. Do direito a juros indemnizatórios

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

Nos termos do disposto no art.º 100.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, no qual se estabelece que "A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei."

O caso constante nos presentes autos suscita a aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos actos referenciados neste processo terá, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, quer a título de imposto, quer de juros compensatórios, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

Assim, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT e preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços, como é o caso, de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data de pagamento relativos a cada uma das liquidações anuladas.

Pelo que tem a Requerente direito, para além do reembolso dos montantes pagos indevidamente, a juros indemnizatórios, calculados sobre esses montantes referente às liquidações anuladas.

7. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais

Nos termos do artigo 527.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* 29.º, n.º 1, e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, estabelece que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

O n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*” entendendo que se trata da parte vencida.

Sendo certo que a AT se baseou nos elementos constantes do registo automóvel a verdade é que, após terem sido apresentadas as facturas de venda dos automóveis ficou ilidida a presunção sobre a titularidade do veículo tendo a AT, não obstante, mantido a sua posição, pelo que considerando-se procedente a pretensão da Requerente, neste sentido, e sendo a lei clara no que respeita à responsabilidade por custas, entendemos que deve a Requerida ser condenada nas custas arbitrais.

8. Decisão:

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

- Julgar procedente, por provado, declarando-se a ilegalidade dos 3 actos de indeferimento das reclamações gratuitas e dos 77 actos de liquidação de IUC em apreço nos autos.
- Condenar a AT ao reembolso das quantias pagas a título de IUC e juros compensatórios no valor de € 7.552,70 relativos aos actos de liquidação anulados e, para estes, ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde a data do pagamento da referida quantia, até ao integral reembolso da mesma;
- Condenar a AT a pagar as custas do presente processo.

9. Valor do processo:

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de 7.552,70.

10. Taxa de Arbitragem:

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de dezembro de 2018

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)