

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 236/2019-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A. – PARTES

A..., a seguir designado por Requerente, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., Lisboa, veio requerer em 7 de Março de 2019 a constituição do tribunal arbitral singular em matéria tributária, ao abrigo do prescrito no art. 2º, nº 1, alínea a) do Decreto – Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem Tributária - RJAT) e nos arts. 1º, alínea a) e 2º da Portaria nº 112 – A/2011, de 22 de Março, com a finalidade de ser dirimido o litígio que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira, que doravante será designada por Requerida.

B. – CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL

1. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerente e à Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira em 02/04/2019, Requerida esta que designou juristas para a representar por despacho de 11/04/2019, comunicado em 18/04/2019, tendo o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designado o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto no art. 6º, nº 1, do RJAT, em 24/05/2019, encargo este que foi aceite, nos termos legalmente estabelecidos.

2. Em 24/05/2019, as Partes foram notificadas dessa designação, nos termos das disposições combinadas do art. 11º, nº 1, alínea b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.

3. Nestas circunstâncias, o Tribunal foi constituído em 14/06/2019, nos termos do preceituado na alínea c), do nº 1, do art. 11º do Decreto – Lei nº 10/2011, o que foi notificado às Partes nessa data.

C. – PRETENSÃO

A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral proceda à anulação, por ilegalidade, do despacho de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa, na parte em que aquele despacho indefere a reclamação e a consequente anulação das autoliquidações de IUC e IC, no valor de 1.706,51, nos termos descritos no Pedido de Pronúncia Arbitral, e, em consequência.

Determine a restituição do imposto que foi pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios e o pagamento da taxa arbitral e demais encargos.

D. – TRAMITAÇÃO DO PROCESSO

Após a comunicação da data da constituição do Tribunal Arbitral, em 14/06/2019, seguiram-se os posteriores termos processuais na forma seguinte:

- Em 14/06/2019 – Foi notificada a Requerida para nos termos dos nºs 1 e 2 do art. 17º do RJAT, apresentar Resposta no prazo de 30 dias e, querendo, solicitar produção de prova adicional e juntar o processo administrativo.

- Em 11/07/2019 – A Requerida apresentou Resposta ao Pedido de Pronúncia Arbitral e inseriu em 12/07/2019 na “Plataforma” on line do CAAD o processo administrativo, tendo sido, de tudo, notificada a Requerente.

- Em 15/07/2019 – O Tribunal exarou um despacho arbitral, que foi notificado às Partes, visando:

- Dispensar a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade e da simplificação e das informalidades processuais (arts. 19, nº 2 e 29, nº 2 do RJAT), tendo em conta que a matéria de facto relevante para a decisão poderá ser fixada com base na prova documental, e por não terem sido suscitadas exceções, nem havendo irregularidades a suprir;

- Determinar o prosseguimento do processo, mediante a notificação das Partes, para apresentarem alegações escritas, facultativas, no prazo sucessivo de quinze dias;

- Solicitar, ao abrigo do princípio da colaboração, a remessa das peças processuais em formato word.

- Fixar como data previsível para a prolação da decisão arbitral o dia 15 de Novembro de 2019.

- As Partes não apresentaram alegações escritas.

- Em 21/10/2019 – Prolação da decisão.

E. – PRETENSÃO DA REQUERENTE E SEUS FUNDAMENTOS

A fundamentar o Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

- A Requerente vem impugnar o despacho de indeferimento parcial, de 27.12.2018, da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), na parte em que indeferiu a Reclamação Graciosa apresentada contra as autoliquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) e juros compensatórios (JC) relativas a 2017, no total de € 1.706,51.

- A Reclamação Graciosa foi deferida na parte respeitante ao IUC relativo às viaturas com as matrículas mencionadas em 32. do despacho de indeferimento parcial – e indeferida relativamente às demais.

- A Requerente pretende a declaração de ilegalidade das autoliquidações de IUC e respectivos JC que somam € 1.706,51 (autoliquidações não anuladas por aquele despacho).
- As autoliquidações aqui impugnadas foram integralmente pagas pela Requerente, apesar delas discordar.

- A Requerente, em 15.03.2018, apresentou Reclamação Graciosa contra essas autoliquidações de IUC e JC, porque relativas a viaturas cujo sujeito passivo de IUC e inerentes JC não era a Requerente.

- Segundo a UGC/Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), a Requerente deve IUC e JC com referência aos veículos em apreço constantes do documento 4 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral e ao ano de 2017, num total de € 1.706,51, com base nos artigos 3º nº 1, 4º nº 2, 6º nº 1 e 3 do CIUC.

- Entende a Requerente que o despacho aqui impugnado, na parte em que indeferiu a sobredita Reclamação Graciosa, bem como aquelas autoliquidações de IUC e JC, padecem de erro nos pressupostos de facto e de vício de violação de lei - pelo que deve ser declarada a ilegalidade daquele despacho, naquele segmento, e daquelas autoliquidações, com a sua consequente anulação.

- No entender da Requerente, a AT baseou-se única e exclusivamente na informação constante do Registo Automóvel, particularmente a falta de registo de qualquer locação e locatário, e a circunstância das viaturas estarem registadas em nome da Requerente nas datas da exigibilidade do IUC (datas de aniversário das viaturas em relação à data da matrícula inicial).

- Quando na Reclamação Graciosa constam os contratos de locação onde estão identificados os utilizadores dos veículos em questão.

- A Requerente é uma Instituição Financeira que, no âmbito do seu objecto social, pratica operações permitidas aos Bancos, com excepção da recepção de depósitos, celebrando com os

seus clientes contratos de natureza diversa, entre os quais se destacam os contratos de aluguer de veículo sem condutor com promessa de compra e venda, contratos de locação financeira e contratos de financiamento.

- Para o efeito adquire viaturas novas aos importadores nacionais ... e ... e por norma faz locações – leasing (locação financeira) ou ALD (aluguer de longa duração) - dessas mesmas viaturas a favor de terceiros.

- Após o termo de tais contratos, a Requerente procede à transmissão da propriedade das viaturas aos correspondentes locatários ou a terceiros, por um valor residual.

- Em casos excepcionais, a Requerente concede crédito/financiamento a terceiros, para a aquisição automóvel, reservando contudo a propriedade das viaturas.

- No caso em apreço nas datas da exigibilidade do IUC respeitante às viaturas em causa, a Requerente já os havia locado a favor de terceiros.

- Nos termos do artigo 3º nº 1 do CIUC, a priori os responsáveis pelo pagamento/sujeitos passivos do IUC são os proprietários dos veículos à data da exigibilidade do IUC, ou seja, na data da matrícula ou nas datas de aniversário em relação à data da matrícula.

- Contudo, em casos de locação financeira (leasing), aluguer de longa duração (ALD) e aluguer operacional de viaturas (AOV), segundo o artigo 3º nº 2 do CIUC os sujeitos passivos do IUC são outrossim 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”, uma vez que estes são equiparados aos proprietários dos automóveis.

- Consequentemente, nos períodos em apreço, e para as viaturas visadas pelas notas de autoliquidação ora impugnadas, a Requerente era a locadora financeira ou a locadora em

contratos de ALD com promessa de compra e venda nas datas da exigibilidade do imposto – os locatários eram terceiros.

- Sendo que a lei, nestes casos, considera para efeitos de IUC que os “proprietários” dos veículos são os locatários financeiros ou os titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação/ALD, consoante os casos.

- A Requerente não se conforma com as autoliquidações de IUC e JC em questão, na medida em que não era o sujeito passivo do imposto nas respectivas datas de exigibilidade.

- Pois nessas datas a Requerente já tinha locado as viaturas a terceiros – terceiros, estes, que eram, assim, os utilizadores dos veículos e em cujo interesse os veículos entraram em circulação rodoviária.

- As viaturas em questão não entraram no circuito rodoviário no interesse, por conta ou por virtude da detenção, posse ou propriedade da Requerente.

- Estando as viaturas locadas a favor de terceiros à data da exigibilidade do IUC, é evidente que a Requerente não era a locatária das mesmas nessa data.

- Em todas essas locações foi concedido ao locatário o direito de opção de compra por força dos contratos de locação.

- Pelo que a Requerente não era o sujeito passivo responsável pelo pagamento do IUC – como se deduz das disposições legais acima citadas.

-Depois de teorizar sobre o princípio da equivalência como princípio basilar da tributação em sede de IUC e sobre os contratos de locação financeira e contratos de locação operacional com promessa de compra e venda.

- Analisa o teor do art. 3º do CIUC que disciplina a matéria e alega que, considerando o elemento literal, lógico e teleológico da norma vertida no n.º 2 do artigo 3º do CIUC, a lei tributária considera os locatários financeiros, bem como os titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação como sujeitos passivos de IUC, equiparando-os a proprietários dos veículos.

- Após o que refere que as situações em análise correspondem a viaturas que se encontravam abrangidas por contratos de locação financeira ou por contratos de locação operacional com promessa de compra e venda.

- Relativamente à viatura com a matrícula ..., foi celebrado um contrato de locação financeira com B..., com início a 22 de Abril de 2013 e cujo término ocorrerá em 21 de Abril de 2018.

- Tendo a Requerente sido notificada pela AT para o pagamento do respectivo IUC referente ao ano de 2017.

- De acordo com o nº 2 do artigo 4º do CIUC, o período de tributação do IUC corresponde ao ano em que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E.

- Tendo em consideração que a data da matrícula da viatura com a matrícula ... é o dia 18 de Abril de 2013, o IUC referente ao período de 2017 era devido na data do seu aniversário, ou seja, no dia 18 de Abril de 2017.

- Não obstante, no dia 18 de Abril de 2017 encontrava-se a vigorar o contrato de locação financeira acima referido.

- Nos termos do nº 2 do artigo 3º do CIUC, o sujeito passivo não era a Requerente, mas antes Margarida Maria da Silva Almeida, uma vez que a mesma se apresenta, naquela data, como locatária financeira da viatura em questão.

- Relativamente à viatura com a matrícula ..., foi celebrado um contrato de aluguer de veículo sem condutor com promessa de compra e venda, com C..., Lda.
- Tendo o mesmo sido iniciado em 20 de Abril de 2015 e terminado a 19 de Abril de 2017.
- A Requerente pagou o IUC desta viatura referente ao ano de 2017.
- Tendo em consideração que a data da matrícula dessa viatura é o dia 8 de Abril de 2015, o IUC respeitante ao ano de 2017 era devido no dia 8 de Abril de 2017.
- No entanto, naquele contrato encontrava-se prevista a promessa de compra por parte da locatária à Requerente.
- O sujeito passivo não era a Requerente, mas antes o titular da opção de compra por força de contrato de locação.
- As referidas autoliquidações de IUC são ilegais, por violação do artigo 1º e do nº 2 do artigo 3º do CIUC, devendo por isso ser anuladas e reembolsado à Requerente o respectivo IUC indevidamente pago.
- Segundo o nº 1 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 54/75, de 12 de Fevereiro, alterado pela Lei nº 39/2008, de 11 de Agosto, o registo automóvel não tem qualquer valor constitutivo, na medida em que apenas tem como objectivo publicitar a situação jurídica do veículo, não podendo a ausência de registo afectar a qualidade de proprietário ou mero locador.
- Pois, nos termos do artigo 29º do mesmo diploma legal, ex vi artigo 7.º do Código de Registo Predial, “O registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.”.

- Todavia, tal presunção é ilidível.

- Nos termos do nº 1 do artigo 5º do Código do Registo Predial, os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo.

- De acordo com o nº 4 do artigo 5º do referido Código, a definição de terceiros para efeitos de registo, envolve aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si.

- Atenta a noção legal de terceiro, a AT não poderá ser qualificada como tal, não podendo, assim, invocar a ausência de registo para justificar a ineficácia dos contratos de locação das viaturas em questão.

- Mesmo nas situações de falta de registo automóvel do locatário/locação financeira, a presunção é ilidível mediante prova em contrário.

- A AT não pode alegar a ausência de actualização do registo automóvel para exigir o pagamento do imposto ao proprietário que prova ter locado a viatura a terceiros.

- O artigo 3º, nº 1, do CIUC, na redacção aplicável, ao prever que se “consideram” proprietários dos veículos as pessoas (singulares ou colectivas) em nome das quais os mesmos se encontrem registados, cria uma mera presunção de propriedade.

- Mesmo nas situações em que seja invocado o artigo 6º do CIUC, para invocar que só as situações jurídicas objecto de registo geram o nascimento da obrigação de imposto, é necessário ter presente que tal registo gera apenas uma presunção ilidível, i.e., uma presunção que pode ser afastada mediante prova em contrário.

- O artigo 4º, em conjugação com o nº 3 do artigo 6º do CIUC, refere que o IUC é um imposto de periodicidade anual, sendo exigível no primeiro dia do período de tributação, o qual

corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E.

- O ora A... jamais poderá ser considerado como sendo o sujeito passivo do imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Código de IUC, uma vez que nas datas de exigibilidade do imposto era meramente a locadora das viaturas em apreço.

- A exigibilidade do imposto nos períodos de tributação a que respeitam as referidas autoliquidações deveria ser atribuída ao locatário das aludidas viaturas, nessas datas, o qual não era a Requerente.

- A A... não se conforma com tais autoliquidações de IUC, na medida em que não era o sujeito passivo deste imposto.

- As referidas autoliquidações de IUC são ilegais, por violação do artigo 1.º e do artigo 3.º do CIUC, devendo por isso ser anuladas e reembolsado à Requerente o respectivo IUC indevidamente pago.

- O IUC não visa tributar as instituições financeiras especializadas no crédito automóvel, como é o caso da Requerente, pela simples razão de que não são estes os utilizadores dos veículos que o imposto pretendeu onerar – na medida em que a A..., enquanto instituição financeira especializada no crédito automóvel, não produz qualquer “custo ambiental e viário”, não sendo o “poluidor - pagador” que o legislador pretendeu tributar.

- Embora a Requerente constasse no Registo Automóvel como proprietária dos veículos às datas da exigibilidade do IUC nos termos referidos, os veículos já tinham sido locados a terceiros.

- As autoliquidações aqui impugnadas, relativas a estes veículos, são ilegais, quer por erro nos pressupostos de facto, quer por vício de violação de lei, designadamente do disposto nos artigos 1.º, 2.º n.º 1 a) e d), 3.º, 4.º, 6.º e 11.º do CIUC.

- A lei apenas estabelece uma presunção legal de propriedade em função dos dados registrais – permitindo ao interessado alegar e provar que, apesar dessa presunção derivada do registo, não é o efectivo proprietário dos veículos nas datas consideradas nos registos oficiais – ou que nessas datas já locou os veículos a terceiros.

- O artigo 73º da LGT afirma que as presunções consignadas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

- A Requerente beneficia da presunção de veracidade e boa fé de que gozam os documentos apresentados para prova da locação dos veículos – como é o caso dos contratos de locação juntos.

- Diz o artigo 100º n.º 1 do CPPT que, sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, deve o acto impugnado ser anulado.

- Alega ainda que todas as facturas de rendas de aluguer são do conhecimento oficioso da AT, porque oportunamente comunicadas à AT via SAF-T.

- Pelo que a AT tem conhecimento oficioso das locações das viaturas, bem como dos locatários das mesmas.

- De acordo com o artigo 58º da LGT, que «A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.».

- A não averiguação dos elementos necessários à descoberta da verdade material, com a consequente violação do princípio do inquisitório, é fundamento de ilegalidade do acto tributário.

- A AT considera que a Requerente é o sujeito passivo do IUC apenas porque as mesmas estariam registadas em seu nome – apesar de ter em seu poder elementos, designadamente contratos de locação, que apontam no sentido de que as viaturas foram locadas a terceiros.
- As autoliquidações em causa estão baseadas em erro nos pressupostos de facto, que faz com que as mesmas não cumpram o critério de incidência subjectiva – dado que a Requerente, conforme se demonstrou aqui e demonstrou já na Reclamação Graciosa, tinha locado os veículos a terceiros.
- A AT considerou, de forma simplista, que seria bastante a base de dados do Registo Automóvel e que seria suficiente a Requerente constar naquela base de dados como proprietária nas datas das matrículas das viaturas.
- A AT não pode postergar o cumprimento das suas obrigações legais: a descoberta da verdade material e a realização plena dos princípios da legalidade e da prossecução do interesse público, desatendendo todos os elementos documentais em seu poder – como aqueles que lhe foram facultados pela Requerente aquando da apresentação da Reclamação Graciosa, bem como aqueles que tem obrigação de conhecer officiosamente.
- Relativamente a juros compensatórios, não sendo devido imposto, pelas razões sobreditas, não são igualmente devidos quaisquer JC, acessórios do imposto principal, com base no qual são liquidados e do qual dependem.
- Com efeito, os JC não são devidos, pois não estão cumpridos todos os requisitos legais previstos para a autoliquidação dos mesmos.
- A autoliquidação de JC, por força do disposto nos artigos 94º do IRC e 35º da LGT, apenas é legítima quando haja dolo ou negligência do contribuinte e um nexó de causalidade adequada entre o atraso na autoliquidação e a actuação do contribuinte, susceptível de um juízo de censura ético-pessoal.

- A AT não alegou, nem demonstrou, ter havido dolo ou negligência do contribuinte, muito menos qualquernexo de causalidade adequada entre o atraso na autoliquidação e a actuação do contribuinte que fosse susceptível de um juízo de censura ético-pessoal.
- Pelo que os juros compensatórios, para além do mais, padecem de vício de violação de lei.
- Relativamente a juros indemnizatórios, dado que as autoliquidações aqui impugnadas foram pagas, para além da devolução do IUC e JC indevidamente pago, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento, por erro de facto e de Direito da AT, nos termos dos artigos 43º e 100º da LGT.
- No mínimo, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do (ilegal) indeferimento parcial da Reclamação Graciosa.

F. – RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

Alegou, em síntese, a Requerida:

- Vem a Requerente suscitar a ilegalidade de atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), junto do Tribunal Arbitral, referente aos veículos automóveis identificados no processo administrativo (PA), relativo ao ano de 2017, no valor global de € 1.706,51.
- Apresentou reclamação graciosa n.º ...2018..., a qual foi indeferida parcialmente por despacho de 2018-12-27 do chefe de divisão de justiça tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes.
- Requer a anulação das liquidações de IUC, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, o reembolso das quantias pagas e o pagamento de juros indemnizatórios.

- A Requerente alicerça a sua pretensão na verificação de um erro sobre os pressupostos de facto e de direito com a consequente violação do artigo 3.º do Código do IUC (CIUC).
- No âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alicerça a sua pretensão com base no argumento de que celebra contratos de aluguer de veículo sem condutor com promessa de compra e venda, contratos de locação financeira e contratos de financiamento.
- Defende que na data da exigibilidade do IUC não era o sujeito passivo do imposto, uma vez que a Requerente já tinha locado as viaturas a terceiros, que eram os utilizadores dos veículos e em cujo interesse os veículos entraram em circulação rodoviária.
- Concluindo que as viaturas em questão não entraram no circuito rodoviário no interesse, por conta ou por virtude da detenção, posse ou propriedade da Requerente.
- As alegações da Requerente não podem de todo proceder, porquanto faz uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso sub judice notoriamente errada.
- Segundo a Requerida o entendimento propugnado pela Requerente incorre não só de uma enviesada leitura da letra da lei, como da adopção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e decorre ainda de uma interpretação que ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC.
- 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.
- Note-se que o legislador não usou a expressão “presumem-se”, como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos,

presumindo-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

- Em contrapartida, o normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do n.º 1 do artigo 3.º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, para efeitos de residência, de localização, entre muitos outros.

- A título meramente exemplificativo, vejam-se os artigos 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), 2.º, 3.º e 4.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 4.º, 17.º, 18.º e 20.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

- Pelo que entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efectuar uma interpretação contra legem.

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

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

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

- 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.»

- 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.

- 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».

- 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.
- 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.

- 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.

- 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.

- Tendo em vista a liquidação do IUC, a Requerida procede à consulta das bases de dados, quer do Instituto da Mobilidade dos Transportes Terrestres (IMTT), quer do Instituto de Registo e

Notariado/Conservatória do Registo Automóvel (IRN), como forma de determinar os proprietários ou os locatários financeiros, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra, sujeitos passivos do IUC à luz do disposto no artigo 3.º do CIUC, conjugado com o artigo 6.º do mesmo código.

- Determinado o sujeito passivo de IUC em função das pessoas em nome das quais o veículo em causa se encontra registado junto da Conservatória do Registo Automóvel, a Requerida procede à liquidação do IUC relativamente a estas.

- Após liquidar o IUC, vem o sujeito passivo em causa invocar com fundamento na celebração de contrato (que, veja-se, pode até ser de natureza meramente verbal) invocar que já não é proprietário do veículo ou que deu o veículo em locação financeira, mas não procedeu ao registo e que o sujeito passivo é outrem.

- A aceitar-se a posição defendida pela Requerente, a Requerida teria de proceder à liquidação de IUC relativamente a esse outrem identificado pela pessoa constante do registo automóvel a quem havia primeiramente liquidado o IUC (ou não, uma vez que a este último lhe bastaria afastar a sua qualidade de sujeito passivo à data do facto tributário).

- Por sua vez, após liquidar o IUC relativamente a esse outrem, este também poderia alegar e provar que entretanto já celebrou contrato de compra e venda, locação financeira, aluguer de longa duração, ou outro com um outro terceiro, mas que este não também não registou.

- A Requerida teria então que voltar a liquidar o IUC contra esse outro (presumível) sujeito passivo e assim sucessivamente... e indefinidamente...

- Colocando, inclusivamente, em causa, o prazo de caducidade do imposto.

-
- A segurança e a certeza jurídicas (na medida em que o instituto do registo automóvel deixaria de proporcionar a segurança e a certeza que constituem as suas finalidades principais), assim como o poder-dever de a Requerida liquidar impostos.
 - 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.
 - À luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o CIUC, a interpretação propugnada pela Requerente no sentido de que o sujeito passivo do imposto é o proprietário efectivo, independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade, é manifestamente errada.
 - Pois 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.
 - Os casos taxativamente tipificados no artigo 3.º do CIUC, tanto no seu n.º 1, como no n.º 2, correspondem exactamente aos casos de registo automóvel obrigatório nos termos do Código do Registo Automóvel.
 - O CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública.
 - A aprovação do referido decreto-lei teve como objectivo estabelecer procedimentos tendentes a adaptar o registo automóvel ao novo regime de tributação, de molde a evitar os problemas

existentes, nomeadamente, os relacionados com o facto de existirem muitos veículos não registados em nome do real proprietário.

- O IUC passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos.

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

- Tendo em vista a ilisão da presunção veio a Requerente instruir o seu pedido de pronúncia arbitral com a junção de cópias de contratos de aluguer de veículo sem condutor e promessa de compra e venda.

- Daqui decorre naturalmente a seguinte questão: constituirão os referidos contratos prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC?

- Claramente que não, pelo que se impugnam para todos os efeitos legais os documentos juntos ao pedido arbitral.

- Os contratos não podem substituir o requerimento de registo automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial.

- Ora, os contratos são de aluguer de veículo com promessa de compra e venda, podendo a mesma não se concretizar.

- A inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes.

-
- A Requerente não juntou cópias do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel quando podia e devia tê-lo feito, ou seja, no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, encontrando-se agora precludida a possibilidade de o fazer em momento ulterior.
 - A Requerente não juntou prova documental do recebimento do preço quando podia e devia tê-lo feito, ou seja, no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, encontrando-se agora precludida a possibilidade de o fazerem em momento ulterior.
 - A Requerente não logrou provar a pretensa transmissão dos veículos aqui em causa.
 - Os meros documentos unilaterais não possuem valor probatório bastante com vista a ilidir a presunção legal constante do registo.
 - Relativamente ao pedido do pagamento de juros indemnizatórios, o IUC visa tributar o proprietário do automóvel, sendo que a propriedade é revelada através do seu registo.
 - O registo automóvel constitui a pedra angular de todo o edifício em que assenta o IUC.
 - A competência para o registo automóvel não se encontra na esfera da Requerida, mas sim atribuída a várias entidades exteriores, designadamente ao Instituto dos Registos e do Notariado a quem cabe transmitir à Requerida as alterações que se venham a verificar quanto à propriedade dos veículos automóveis.
 - O registo da propriedade constitui um elemento essencial no sistema de informação entre a Requerida e demais entidades públicas.
 - A transmissão da propriedade de veículos automóveis não é suscetível de ser controlada pela Requerida, pois inexistente qualquer obrigação acessória declarativa quanto a esta matéria, contrariamente ao controlo que é passível de ser realizado, por exemplo, por via do prévio

pagamento de Imposto Municipal Sobre Transmissão de Imóveis em matéria de transmissão de prédios.

- O IUC é liquidado de acordo com a informação registral oportunamente transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado.

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

- E ao não ter procedido com o zelo que lhe era exigível, levou inexoravelmente a Requerida a limitar-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita.

- Não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente, pelo que deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 527.º/1 do CPC ex vi do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

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

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

- Não ocorreu, in casu, qualquer erro imputável aos serviços, tanto mais que a Requerente nunca apresentou qualquer reclamação graciosa ou exposição, que permitisse à Requerida pronunciar-se acerca das liquidações ora impugnadas e respectivos documentos.

- Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios, pois a Requerida limitou-se a dar cumprimento ao artigo 3.º/1 do CIUC, que imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, pelo que também por aqui necessariamente terá de falecer o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

G. – QUESTÕES A DECIDIR

Face às posições assumidas pelas Partes conforme os argumentos apresentados, são as seguintes questões que cabe apreciar e decidir:

1 – Questão Principal – Interpretação do art. 3º do CIUC, de forma a ser determinado se a norma de incidência subjectiva nele inscrita, admite, ou não, a sujeição do locatário ao pagamento do IUC, na vigência do contrato de locação, no caso do locador figurar como proprietário no respectivo Registo.

2 – Juros indemnizatórios – Existência, ou não, do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do art. 43º da LGT, no caso de serem anuladas as liquidações e determinado o reembolso da importância peticionada, que teria sido indevidamente paga, e a partir de que momento.

3 – Responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

H. – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

1. O Tribunal Arbitral está regularmente constituído e é material competente, de acordo com o disposto na alínea a), do nº 1, do art. 2º do RJAT (Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro).

2. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos arts. 4º e 10º, nº 2 do RJAT e art. 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março.

3. Considerada a identidade do facto tributado, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o Tribunal admite a cumulação de pedidos de declaração de ilegalidade dos actos tributários que são objecto deste processo, uma vez que estão cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 3º, nº 1 do RJAT.

4. O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

I. – MATÉRIA DE FACTO

I. 1 – FACTOS PROVADOS

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provado os seguintes factos:

1 – A Requerente é uma instituição financeira em que assume especial relevância, de entre as suas áreas de actividade, a celebração de contratos de aluguer de veículos sem condutor com promessa de compra e venda, contratos de locação financeira e contratos de financiamento.

2 – A propriedade dos veículos constantes da listagem do anexo 4 ao pedido de Pronúncia Arbitral encontra-se registada a favor da Requerente.

3 – Relativamente aos veículos constantes desta listagem foram celebrados 3 contratos de locação financeira e 10 de aluguer de veículo sem condutor com promessa de compra e venda, os quais se encontravam em vigor na data de aniversário das respectivas matrículas, a que se reportam as autoliquidações.

4 – Os contratos referidos em 3. não se encontram registados.

5 – A utilização dos veículos em apreço esteve sempre a cargo dos referidos locatários.

6 – Foram efectuadas autoliquidações de IUC e respectivos JC relativamente aos veículos supra identificados, e ao ano de 2017, que somam 1.706,51 euros.

7 – A Requerente pagou os montantes de IUC e JC que foram neles liquidados.

8 – A Requerente apresentou em 15/03/2018 a reclamação graciosa nº ...2018..., a qual foi indeferida parcialmente por despacho de 27/12/2018, do Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes, na parte relativa aos veículos anteriormente referidos.

9 – Em 7 de Março de 2019, a Requerente apresentou o Pedido de Pronúncia Arbitral.

I. 2 – FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

Os factos dados como provados estão baseados nos documentos indicados relativamente a cada um deles, e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada e relativamente aos contratos pelas razões que a seguir se indicam:

Os contratos configuram-se como documentos particulares que, quando devidamente assinados pelos seus outorgantes, revestem força probatória, uma vez que o requisito legal para o efeito de lhe atribuir força probatória formal é a assinatura do seu autor, considerando-se esta verdadeira quando reconhecida, ou não impugnada, pela parte contra quem o documento é apresentado (C. Civil arts. 373º e 374º, nº 1).

Assim sendo, encontrando-se os contratos devidamente assinados e não tendo sido impugnadas as assinaturas neles apostas, nem tendo os mesmos sido objecto de arguição e prova

de falsidade pela Requerida, fazem prova plena quanto às declarações atribuídas ao seu autor (C. Civil, art. 376º, nº 1).

J. – MATÉRIA DE DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida, à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas.

No Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente alega que, à data em que ocorreram os factos tributários que originaram as liquidações de IUC, era locadora dos veículos em causa, uma vez que os mesmos tinham sido objecto de contratos de locação financeira, que estavam em vigor e, conseqüentemente, não era sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

A Requerida Autoridade Tributária assume uma posição oposta relativamente a esta questão da incidência subjectiva do IUC, defendendo que:

Nos termos do art. 3º, nº 1 do CIUC, é sujeito passivo do IUC a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado na Conservatória do Registo Automóvel, facto este que ocorria com a Requerente, no período em causa.

Ora, estabelece o art. 3º do CIUC, sob a epígrafe “Incidência subjectiva”, no seu número 1: São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares e colectivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontrem registados.

Por seu turno, dispõe o número 2 do mesmo preceito: São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção por força do contrato de locação.

Das posições assumidas pelas Partes no presente processo, resulta claro que, no fundo, a questão se resume a saber se, na data da ocorrência do facto gerador do IUC vigorar um contrato de locação financeira, tendo por objecto um automóvel ou um contrato de aluguer de longa duração de veículos sem condutor com promessa de compra e venda, o sujeito passivo do IUC é o locador, seu proprietário, que consta do Registo, ou é o locatário.

As orientações arrojadas pela Requerente e pela Requerida quanto a esta matéria e a sua fundamentação estão expostas, em síntese, ou com parcial transcrição, em E. e F. do Relatório desta Decisão.

Cumpra, então, decidir:

Para uma correcta e rigorosa interpretação dos normativos em apreço, torna-se necessário indagar sobre os princípios informadores dos institutos disciplinados pelos mesmos.

No que concerne ao IUC, convém referir que, actualmente, o seu princípio estruturante é o princípio da equivalência, na sua acepção de compensação pelos efeitos nefastos nas áreas ambientais e energéticas provocados pela circulação dos veículos automóveis.

Quer isto dizer que o legislador, quando disciplinou o IUC, teve em conta os custos viários e ambientais que a circulação rodoviária provoca, e que isto se encontra subjacente a este imposto.

Com efeito, o actual e novo quadro da tributação automóvel consagra este princípio, visando sujeitar os proprietários dos veículos, em princípio, seus utilizadores, a suportarem os custos decorrentes dos prejuízos por danos viários e ambientais causados por estes, como se alcança do teor do art. 1º do CIUC.

Deste modo, a sua incidência deverá ser sobre quem utiliza o veículo automóvel, isto é, quem provoca os referidos danos, o que afasta de todo, uma interpretação que visasse impedir a tributação de outros, que não, os que usufruem do gozo dos veículos automóveis.

Como regra, o legislador atribuiu essa situação ao proprietário, o que se compreende por ser essa a mais comum, em que o proprietário é simultaneamente o utilizador do veículo.

No entanto, verificando-se as situações a que alude o nº 2, do art. 3º, do CIUC, em que o proprietário, embora mantenha essa qualidade, cede o gozo exclusivo do veículo a um terceiro, a lei equiparou essa situação à do proprietário, para efeitos de incidência subjectiva do IUC, por ser este o potencial “poluidor”.

Tal é o que ocorre na vigência dos contratos de locação financeira em que, embora o locador se mantenha proprietário do bem locado, é o locatário quem tem o gozo exclusivo do mesmo, utilizando-o exactamente nos mesmos termos em que o proprietário o utilizaria, caso não tivesse sido celebrado o referido contrato.

Com efeito, do Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Julho, com alterações posteriores), decorre, designadamente das disposições combinadas dos arts. 9.º e 10.º, que o uso do veículo locado é atribuído de modo exclusivo ao locatário, com vista a dele usar e fruir, como se do proprietário se tratasse.

Nesta conformidade, dúvidas não há que decorre da letra do art. 3.º do CIUC, designadamente do seu n.º 2, e também da sua ratio, que é o locatário quem é responsável pelo pagamento do IUC, dado que se encontra equiparado ao proprietário por ter o uso exclusivo do veículo automóvel e, por essa razão, provocar os danos ambientais e rodoviários que o imposto pretende compensar.

Na verdade, se na data da ocorrência do facto gerador do imposto vigorar um contrato de locação financeira, tendo por objecto um veículo automóvel, o sujeito passivo do imposto é o locatário, independentemente de ter sido comunicada a sua identificação fiscal à AT.

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

Relativamente à questão de figurar no registo a Requerente como proprietária dos veículos, haverá que dizer o seguinte:

A Requerida considerou que o disposto no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, não estabelece uma presunção, pelo contrário, preceituou expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estão registados, ao invés da posição assumida pela Requerente.

Assim, cumpre, agora, tomar posição sobre se a norma de incidência subjectiva referida, estabelece uma presunção legal, susceptível de ilusão, conforme defendido pela Requerente, ou consagra, como sustentado pela Requerida, de forma expressa e inilidível, que as pessoas em nome das quais os veículos estão registados como proprietários, para efeitos de incidência subjectiva do IUC, conforme defendido pela Requerida.

Com vista à apreciação desta matéria deve ter-se presente o disposto no Decreto-lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, no artigo 1.º, na medida em que considera quanto ao registo de

veículos que este “tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico”. Por outro lado, o artigo 7.º do Código do Registo Predial, aplicável ex vi artigo 29.º, do Decreto-lei n.º 54/75, que “o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo define”.

Parece, pois, segura a conclusão de que o registo definitivo é uma presunção da existência do direito, que pode ser ilidida, ou seja, admite a prova em contrário. Acrescendo que, no Código do IUC não existe qualquer disposição que exija o registo, enquanto condição de validade dos contratos.

Todavia, antes de expor a posição que nos parece mais correcta no que diz respeito à interpretação do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, é relevante ter presente o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, na medida em que as normas tributárias devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais de interpretação e, bem assim, o preceito do artigo 9.º do Código Civil que estabelece as regras e elementos para a interpretação das normas.

Para que possamos concluir-se se:

- 1) O artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção ilidível de quem deve ser considerado sujeito passivo do Imposto Único de Circulação com base no Registo Automóvel, ou se,

- 2) O legislador pretendeu expressa e intencionalmente determinar, com base no registo automóvel, quem deve ser considerado o sujeito passivo do Imposto Único de Circulação.

Atentemos na letra da Lei:

“Artigo 3.º Incidência subjectiva

1- São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.” (Sublinhado nosso).

Ora, de acordo com o elemento literal da norma referida, a problemática centra-se na expressão “considerando-se” utilizada pelo legislador. De facto, a letra da Lei não refere a expressão “presumindo-se”, conforme constava nos diplomas antecedentes ao presente Código. Assim, é questionável se a natureza de presunção está ou não em causa na presente norma em análise.

Sobre a consagração no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação de uma presunção ilidível pronunciaram-se já diversas decisões arbitrais.

Seguindo, nesta sede, anteriores decisões sobre esta matéria parece que devemos concluir que, de facto, o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC consagra uma presunção, pois, não é a substituição da expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se” que faz com que esta norma deixe de consagrar uma presunção, pois que, ambas as expressões têm sido utilizadas pelo legislador de forma equivalente. Assim, o argumento semântico referido pela Requerida não nos parece merecer provimento.

Por fim, no que se refere ao elemento racional e teleológico, importa fazer notar que o Imposto Único de Circulação tem subjacente o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º, do Código do Imposto Único de Circulação.

Ora, ao não admitir que a presunção constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação é ilidível, estar-se-ia a desrespeitar o princípio da equivalência. Assim sendo, também de acordo com este elemento, o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC é interpretado no sentido de estar em causa uma verdadeira presunção *juris tantum*.

Em face do exposto fica claro o entendimento de que o artigo 3.º do Código do IUC prevê uma presunção ilidível pelo que, a questão semântica em nada altera o sentido interpretativo desta norma.

Por outro lado, no que respeita à importância do registo automóvel, enquanto argumento invocado pela Requerida, para efeitos de considerar como proprietária e sujeito passivo de imposto a Requerente, importa também referir que o registo permite publicitar a situação jurídica dos bens e, bem assim, presumir que existe o direito sobre esses e que o mesmo pertence ao titular, conforme consta do registo. Com isto, podemos considerar que o registo não tem natureza constitutiva do direito, mas sim, natureza declarativa, pelo que se conclui que o registo não constitui condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador.

Concluindo-se que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção ilidível, cumpre ainda analisar se esta presunção foi efectivamente ilidida por parte da Requerente, conforme resulta do disposto no artigo 73.º, da Lei Geral Tributária que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, pelo que são ilidíveis”. Assim, deve a pessoa que está inscrita no registo como proprietária do veículo e, nesse sentido, que foi considerada pela Requerida como sujeito passivo de imposto, demonstrar mediante elementos de prova disponíveis que não é o real proprietário do veículo e, bem assim, que a propriedade foi transferida para outrem.

Ora, no caso em apreço, a Requerente produziu prova documental, conforme resulta da apresentação dos contratos de locação aquando da Reclamação Graciosa.

Com efeito, ficou provado que à data das liquidações, a Requerente era locadora das viaturas sub judice, o que tem idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que resulta das liquidações, de acordo com o disposto no artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

Neste sentido, considera-se que a Requerida ao não ter tido em consideração a prova documental junta pela Requerente, se encontra em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação dos correspondentes actos de liquidação.

Nesta conformidade, estamos em condições de concluir que, verificando-se, como ficou provado, que, nas datas da ocorrência dos factos geradores do IUC a que respeitam as liquidações em apreço, estavam em vigor contratos de locação, eram os locatários os sujeitos passivos do mesmo.

Razão pela qual, as mencionadas liquidações devem ser anuladas e, conseqüentemente restituído à Requerente pela Autoridade Tributária o imposto que indevidamente lhe foi cobrado, acrescido dos respectivos juros compensatórios.

Quanto aos juros indemnizatórios, esta matéria está regulada no art. 24º do RJAT, o qual expressamente determina no seu nº 1, alínea b) que a decisão arbitral obriga a administração tributária, nos casos aí consignados, a “Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias, para o efeito”, e preceitua, ainda, no seu nº 5, que “É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Também o art. 100º da LGT, cuja aplicação é autorizada pelo disposto no art. 29º, nº 1, alínea a) do RJAT, preceitua de modo idêntico, no sentido da imediata reconstituição da legalidade, compreendendo a mesma o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso.

Por seu lado, o art. 43º, nº 1 da LGT condiciona o direito a juros indemnizatórios aos casos em que “houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Nesta conformidade, coloca-se a questão de, face ao teor do disposto no art. 3º, nºs 1 e 2 do CIUC, se poder considerar ter havido, ou não, um erro imputável aos serviços na situação vertente.

Analisada a situação, verifica-se que a Autoridade Tributária ao liquidar o IUC nos termos em que o fez, deu cumprimento ao ditame legal estabelecido no referido normativo, uma vez que a Requerente se encontrava registada na Conservatória do Registo Automóvel como

proprietária dos veículos em apreço, desconhecendo a existência de contratos de locação dos mesmos.

Razão pela qual se conclui não existir erro imputável aos serviços no momento da liquidação, pois a Autoridade Tributária tinha o direito de liquidar o imposto na forma em que o fez, uma vez que estaria no desconhecimento da existência de contratos de locação financeira.

No entanto, após tomar conhecimento da existência desse contrato, quando foram juntos à Reclamação Graciosa, persistiu na liquidação nos termos em que tinha sido efectuada, incorrendo, a partir de então, em erro imputável aos serviços, pelo que são devidos juros indemnizatórios desde a data da decisão da Reclamação Graciosa.

Quanto à responsabilidade pelas custas arbitrais, alega a Requerida que não é responsável pelo seu pagamento, por desconhecer a identificação fiscal dos locatários, razão pela qual procedeu às liquidações do imposto com os elementos de que dispunha, não podendo ser responsabilizada por o que apelida de “falta de zelo” da Requerente.

Não pode proceder, porém, este argumento, porquanto a lei é taxativa na imputação da responsabilidade pelo pagamento das custas à parte que for condenada, face ao disposto nos nºs 1 e 2, do art. 527 do Código do Processo Civil, aplicável por força do art. 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

Assim sendo, a responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais é da Requerida.

L. – DECISÃO

Atento o exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

a) Julgar procedente, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IUC e respectivo JC respeitante ao ano de 2017, relativamente aos veículos cujas matrículas estão identificadas nos autos e que constam do documento 4 anexo ao Pedido de Pronúncia Arbitral.

b) E, em consequência, anular os actos tributários de liquidação correspondentes.

c) Julgar procedente o pedido do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente a partir da data do indeferimento da Reclamação Graciosa, isto é, 27/12/2018.

d) Condenar a Requerida a pagar as custas do presente processo (art. 527º, nºs. 1 e 2 do Código do Processo Civil, ex vi art. 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC (ex. 315º, nº 2) e 97º - A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de 1.706,51 euros.

Custas: De harmonia com o nº 4 do art. 22º do RJAT, fixa-se o montante das custas em 306,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Outubro de 2019

O Árbitro

José Nunes Barata

(Redacção pela ortografia antiga)