



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 134/2014-T

Tema: IUC - incidência

I – Relatório

1.1. ..., S.A., tendo sido notificada de 14 actos de liquidação adicional de IUC (devidamente identificados na listagem junta como "Anexo A"), relativos a 14 veículos e referentes ao ano de 2009, apresentou, a 14/2/2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 99.º do CPPT e 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º e ss. do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante somente designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista “a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos 14 actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes aos 14 veículos identificados [e] o reembolso do montante de €492,30, respeitante ao imposto indevidamente pago pela Requerente”.

1.2. Em 22/4/2014 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

1.3. Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, a AT foi citada para apresentar resposta, nos termos e para os efeitos do referido artigo. A AT apresentou a sua resposta em 29/5/2014, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido da requerente.

1.4. Por requerimento da ora requerente, datado de 2/7/2014, solicitou-se a dispensa da reunião prevista no art. 18.º do RJAT. Notificada desse requerimento, a requerida pronunciou-se no mesmo sentido, em requerimento datado de 11/7/2014.



1.5. Nos termos dos arts. 16.º, als. c) e e), e 19.º, do RJAT, o Tribunal considerou, por despacho de 20/7/2014, dispensável a reunião do art. 18.º do RJAT e a produção de alegações por entender que existiam nos autos os elementos suficientes, quer de facto, quer de direito, para proferir decisão. As partes foram notificadas deste despacho para se pronunciarem, no prazo estabelecido. A 28/7/2014, a requerente informou nada ter a opor ao referido despacho.

1.6. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

II – Fundamentação: A Matéria de Facto

2.1. Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** "o IUC é o tributo que visa onerar os contribuintes pelo custo ambiental e viário que lhes está associado, numa lógica de equivalência e igualdade tributária (art. 1.º do Código do IUC). Assim, quanto a este imposto, o legislador optou por onerar o sujeito passivo não de acordo com (e na medida da) sua riqueza - afastando o princípio da capacidade contributiva -, mas sim na justa medida do custo para o ambiente e para as infra-estruturas viárias que aquele sujeito passivo, através da utilização de veículos automóveis, pode gerar"; **b)** "[nos] casos de locação financeira, aquisição com reserva de propriedade, etc., o legislador optou, [...], e (na opinião da Requerente) bem, por onerar com a obrigação de imposto não os proprietários, mas os indivíduos a quem cabe o gozo (potencial de utilização) exclusivo dos automóveis: os locatários financeiros, adquirentes com reserva de propriedade ou locatário com opção de compra. I.e., não os seus proprietários jurídicos, mas aqueles a quem compete a sua propriedade económica"; **c)** "num contrato de locação financeira, dúvidas não restam de que o direito de utilizar o bem é subtraído ao respectivo proprietário - que, nesta sede, se assume como locador - para integrar na esfera do locatário. [Logo] em contratos de locação financeira [...] é o locatário que tem o gozo exclusivo do bem locado. [...]. Este detém a propriedade económica do bem, por assim dizer, não competindo ao locador mais do que a sua propriedade jurídica"; **d)** "vigorando um contrato de locação financeira no momento em que



se torna exigível o IUC, é ao locatário, e não ao locador (ainda que seja este que detém a propriedade do veículo), que compete liquidá-lo."

2.2. Conclui a ora requerente que: **a)** deve ser declarada a "ilegalidade e consequente anulação dos 14 actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes aos 14 veículos identificados pelo respectivo número de matrícula na listagem junta como documento n.º 1"; e que **b)** deve ser reconhecido o direito ao "reembolso do montante de €492,30, respeitante ao imposto indevidamente pago pela Requerente e o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do referido montante [...], nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária."

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação: **a)** que há "enviesada leitura da lei" por parte da requerente; **b)** que a interpretação desta "não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o Código do IUC"; **c)** que a interpretação da requerente "ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC"; **d)** que, "em matéria de locação financeira, a Requerente só se poderia exonerar do imposto caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica prevista [...] [no art. 19.º] do CIUC. [...]. Não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto"; **e)** que há, da parte da requerente, uma "interpretação [...] contrária à Constituição, na medida em que viola o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade"; **f)** que "não ocorreu, in casu, qualquer erro imputável aos serviços [pelo que] não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito a juros indemnizatórios." Conclui a AT, por fim, que "deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido."

2.4. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) Os actos de liquidação ora em causa foram dirigidos à ..., com o NIPC ..., anteriormente designada por "...".



ii) Tratava-se de uma sucursal em Portugal que, conforme resulta de comprovativo do portal Publicações do Ministério da Justiça (vd. Anexo B junto aos autos) foi extinta, e cuja matrícula foi cancelada em 10/1/2007.

iii) O conjunto de activos e passivos que era detido por esta sucursal foi, porém, antes da sua extinção, incorporado na aqui requerente que assim assumiu a posição de locadora em todos os contratos de leasing que se encontravam na esfera jurídica da Assim sendo, os contratos de locação financeira discriminados na lista identificada como "Anexo A", que foi junta aos autos, passaram a integrar a carteira de activos da ora requerente.

iv) Uma parte substancial da actividade da ora requerente reconduz-se à celebração de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e por particulares, de veículos automóveis.

v) Os veículos automóveis identificados na listagem do "Anexo A" foram dados em locação financeira, pela ora requerente, aos clientes que também aí estão identificados (vd. contratos nos docs. 15 a 28 apensos aos autos). Tal locação encontrava-se em vigor no mês relevante do ano em que se venceu a obrigação de pagar o IUC associado ao correspondente veículo, conforme se pode observar pela leitura dos documentos acima referidos.

vi) Nessa data e durante todo o período em que os contratos estiveram em vigor, a utilização dos respectivos veículos esteve sempre exclusivamente a cargo do locatário.

vii) A ora requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC a que respeitam os actos de liquidação adicional identificados na tabela constante do "Anexo A", tendo sido pagas as verbas em causa, no montante global de €492,30, conforme se atesta pelos comprovativos de pagamento juntos como docs. 1 a 14 do referido "Anexo A".

2.5. Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

III – Fundamentação: A Matéria de Direito



No presente caso, são quatro as questões de direito controvertidas: **1)** saber se, como conclui a AT, há, no caso aqui em análise, “enviesada leitura da lei” por parte da requerente; **2)** saber se, como alega a AT, a interpretação da ora requerente “não atende ao elemento sistemático, [e viola] a unidade do regime”, e ainda se tal interpretação “ignora a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC”; **3)** saber se, "em matéria de locação financeira, a Requerente só se poderia exonerar do imposto caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica prevista [...] [no art. 19.º] do CIUC"; **4)** saber se, no presente caso, são devidos juros indemnizatórios à requerente.

Vejamos, então.

1) e 2) As duas primeiras questões de direito confluem na direcção da interpretação do art. 3.º do CIUC, pelo que se mostra necessário: **a)** saber se a norma de incidência subjectiva, constante do referido art. 3.º, estabelece ou não uma presunção; **b)** saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o *elemento sistemático* e o *elemento teleológico*; **c)** saber se “[nos] casos de locação financeira, [...], o legislador optou [...] por onerar com a obrigação de imposto não os proprietários, mas os indivíduos a quem cabe o gozo (potencial de utilização) exclusivo dos automóveis.”

a) O art. 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, tem a seguinte redacção, que aqui se reproduz:

“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.

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 do contrato de locação”.



A interpretação do texto legal citado é, naturalmente, imprescindível para a resolução do caso em análise. Nessa medida, afigura-se necessário recorrer ao art. 11.º, n.º 1, da LGT, e, por remissão deste, ao art. 9.º do Código Civil (CC).

Ora, nos termos do referido art. 9.º do CC, a interpretação parte da letra da lei e visa, através dela, reconstituir o “pensamento legislativo”. O mesmo é dizer (independentemente da querela *objectivismo-subjectivismo*) que a *análise literal* é a base da tarefa interpretativa e os *elementos sistemático, histórico* ou *teleológico* são guias de orientação da referida tarefa.

A *apreensão literal* do texto legal em causa não gera - ainda que seja muito discutível a separação desta relativamente ao apuramento, mesmo que mínimo, do respectivo *sentido* - a noção de que a expressão “considerando-se como tais” significa algo diverso de “presumindo-se como tais”. De facto, muito dificilmente encontraríamos autores que, numa tarefa de *pré-compreensão* do referido texto legal, repelissem, “instintivamente”, a identidade entre as duas expressões.

Confirmando a indistinção (tanto *literal* como de *sentido*) das palavras “considerando” e “presumindo” (presunção), vejam-se, por ex., os seguintes artigos do Código Civil: 314.º, 369.º, n.º 2, 374.º, n.º 1, 376.º, n.º 2, e 1629.º. E, com especial interesse, o caso da expressão “considera-se”, constante do art. 21.º, n.º 2, do CIRC. Como assinalam Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, a respeito desse artigo do CIRC: “*para além de esta norma evidenciar que o que está em causa em sede de tributação de mais valias é apurar o valor real (o de mercado), a limitação ao apuramento do valor real derivada das regras de determinação do valor tributável previstas no CIS não poder deixar de ser considerada como uma presunção em matéria de incidência, cuja ilisão é permitida pelo artigo 73.º da LGT*” (*Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª ed., 2012, pp. 651-2).

b) Estes são apenas alguns exemplos que permitem concluir que é precisamente por razões relacionadas com a “unidade do sistema jurídico” (o *elemento sistemático*) que não se poderá afirmar que só quando se usa o verbo “presumir” é que se está perante uma presunção, dado que o uso de outros termos ou expressões (literalmente similares) também podem servir



de base a presunções. E, de entre estas, as expressões “considera-se como” ou “considerando-se como” assumem, como se viu, destaque.

Se a análise literal é apenas a *base da tarefa*, afigura-se, naturalmente, imprescindível a avaliação do texto à luz dos demais *elementos* (ou *subelementos* do denominado *elemento lógico*). Com efeito, a AT alega, também, que a interpretação da requerente “ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC”.

Justifica-se, portanto, averiguar se a interpretação que considere a existência de uma presunção no art. 3.º do CIUC colide com o *elemento teleológico*, i.e., com as *finalidades* (ou com a *relevância sociológica*) do que se pretendia com a regra em causa. Ora, tais *finalidades* estão claramente identificadas no início do CIUC: “*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*” (vd. art. 1.º do CIUC).

O que se pode inferir deste artigo 1.º? Pode inferir-se que a estreita ligação do IUC ao *princípio da equivalência* (ou *princípio do benefício*) não permite a associação exclusiva dos “*contribuintes*” aí referidos à figura dos *proprietários* mas antes à figura dos *utilizadores* (ou dos *proprietários económicos*). Como bem se assinalou na DA n.º 73/2013-T, de 5/12/2013: “na verdade, a *ratio legis* do imposto [IUC] antes aponta no sentido de serem tributados os utilizadores dos veículos, o «proprietário económico» no dizer de Diogo Leite de Campos, os efectivos proprietários ou os locatários financeiros, pois são estes que têm o potencial poluidor causador dos custos ambientais à comunidade.”

Com efeito, se a referida *ratio legis* fosse outra, como compreender, p. ex., a obrigação (por parte das entidades que procedam à locação de veículos) - e para efeitos do disposto no art. 3.º do CIUC e no art. 3.º, n.º 1, da Lei n.º 22-A/2007, de 29/6 - de fornecimento à DGI dos dados respeitantes à identificação fiscal dos *utilizadores* dos referidos veículos (vd. art. 19.º)? Será que onde se lê “*utilizadores*”, devia antes ler-se, desconsiderando o *elemento sistemático*, “*proprietários com registo em seu nome*”...?



Do exposto retira-se a conclusão de que limitar os sujeitos passivos deste imposto apenas aos *proprietários* dos veículos em nome dos quais os mesmos se encontrem registados - ignorando as situações em que estes já não coincidam com os *reais proprietários* ou os *reais utilizadores* dos mesmos -, constitui restrição que, à luz dos *finis* do IUC, não encontra base de sustentação.

c) Quanto à questão de saber se o sujeito passivo do IUC é o locatário ou a entidade locadora, proprietária do veículo, em nome da qual o registo do direito de propriedade se encontra feito, reproduz-se (por se concordar com) a resposta e justificação dadas a questão igual na DA n.º 14/2013-T, de 15/10/2013: "o locatário financeiro é equiparado a proprietário para efeitos do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, o mesmo é dizer, para ser sujeito passivo do IUC (Cfr. n.º 2 do art. 3.º). Assim sendo, como é, não dispondo o locador por imposição legal e contratual do potencial de utilização do veículo e tendo o locatário o gozo exclusivo do automóvel, reafirmamos a conclusão a que já tínhamos chegado de que, em nosso entender, manda a ratio legis do CIUC que nos termos do referido n.º 2 do artigo 3.º deste Código seja o locatário o responsável pelo pagamento do imposto, uma vez que é ele que tem o potencial de utilização do veículo e provoca os custos viários e ambientais a ele inerentes. [...]. [...] somos de opinião que se na data da ocorrência do facto gerador do imposto vigorar um contrato de locação financeira que tem como objecto um automóvel, sujeito passivo do imposto não é o locador mas sim, à luz do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, o locatário, o que, a nosso ver, faz todo o sentido, dado ser este que tem o gozo do veículo e, como tal, o inerente potencial poluidor, independentemente do registo do direito de propriedade permanecer em nome do locador".

Atendendo ao que se dispõe no art. 3.º, n.º 2, do CIUC, e à argumentação supra citada, conclui-se que, se na data da ocorrência do facto gerador do imposto estiver a vigorar um contrato de locação financeira (como sucede no presente caso), o sujeito passivo do imposto é o locatário indicado no referido contrato e não o locador.

3) Alega, ainda, a AT que, "em matéria de locação financeira, a Requerente só se poderia exonerar do imposto caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica prevista



[...] [no art. 19.º] do CIUC [...]. Não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto".

Não procede tal argumento, dado que, como bem se referiu na DA n.º 14/2013-T, de 15/10/2013, que se volta a citar, mas agora de forma mais desenvolvida: "[...] não dispondo o locador, por imposição legal e contratual, do potencial de utilização do veículo e tendo o locatário o gozo exclusivo do automóvel, reafirmamos a conclusão a que já tínhamos chegado de que [...] manda a ratio legis do CIUC que, nos termos do referido n.º 2 do artigo 3.º deste Código, seja o locatário o responsável pelo pagamento do imposto, uma vez que é ele que tem o potencial de utilização do veículo e provoca os custos viários e ambientais a ele inerentes. À mesma conclusão se chega quando se verifica a importância dada aos utilizadores dos veículos locados no artigo 19.º do CIUC. Com efeito, nos termos do disposto neste artigo, as entidades que procedam, designadamente, à locação financeira de veículos ficam obrigadas a fornecer à AT (ex-DGCI), a identidade fiscal dos utilizadores dos veículos locados para efeitos do disposto no artigo 3.º do CIUC (incidência subjectiva), bem como do n.º 1 do artigo 3.º da Lei da respectiva aprovação, uma vez que nos termos desta norma da Lei n.º 22-A/2007, se a receita gerada pelo IUC for incidente sobre veículos objecto de aluguer de longa duração ou de locação operacional, deve ser afectada ao município de residência do respectivo utilizador [...]. [Mas, apesar dessa obrigação, tal não impede que,] na data da ocorrência do facto gerador do imposto, vigor[e] um contrato de locação financeira que tem por objecto um automóvel, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.ºs. 1 e 2, do CIUC, [sendo que o] *sujeito passivo do IUC é o locatário mesmo que o registo do direito de propriedade do veículo se encontre feito em nome da entidade locadora, desde que esta faça prova da existência do referido contrato.*" (Itálicos nossos).

Ora, como a prova da existência dos contratos foi feita, como se demonstra pela leitura dos contratos de locação financeira (vd. docs. 15 a 28 anexos aos autos), não procede, assim, a alegação da AT, tanto mais que a mesma visava sobrepôr uma obrigação de cariz formal a uma realidade substancial que é inequivocamente demonstrativa da condição da requerente como entidade locadora nos referidos contratos (e que não foi contestada pela AT).



4) Uma nota final para apreciar, ao abrigo do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da requerente (art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT).

A este respeito, lembrou a DA n.º 26/2013-T, de 19/7/2013 (que tratou de situação muito semelhante à ora em apreciação): *“O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. [...] ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando, em consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito [a juros indemnizatórios] a favor do contribuinte. Com efeito, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.”*

Atendendo a esta justificação, com a qual se concorda, conclui-se, também no presente caso, pela improcedência do mencionado pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

IV – Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação impugnados e o reembolso das importâncias indevidamente pagas;
- Julgar improcedente o pedido na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.



Fixa-se o valor do processo em €492,30 (quatrocentos e noventa e dois euros e trinta cêntimos), nos termos do art. 32.º do CPTA e do art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerida, no montante de €306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, dado que o presente pedido foi julgado procedente, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 30 de Julho de 2014.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.*



A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.