

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 81/2015-T

Tema: Imposto Único de Circulação – Incidência Subjetiva

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 9.02.2015, a Requerente, A..., Lda, pessoa coletiva n.º..., com sede no Edifício..., Avenida..., lote..., segundo andar, em Lisboa, requereu ao CAAD a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, peticionando a anulação das liquidações de Imposto Único de Circulação identificadas em tabela anexa ao pedido de pronúncia arbitral, no valor total de € 12726,42 e que haviam sido objeto da reclamação graciosa número ...2014..., na qual foi decidido indeferir o pedido de anulação das mesmas.

A Requerente, alegando que pagou o valor das liquidações, peticiona, também, a restituição dos impostos que considera ter pago indevidamente e ainda juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o Senhor Professor Doutor Guilherme d' Oliveira Martins.

Por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico de 7 de Dezembro de 2015, na sequência de renúncia justificada às funções do Senhor árbitro inicialmente designado, foi determinada a sua substituição pelo signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 20.04.2015.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- a. A Requerente é uma instituição financeira de crédito sujeita à supervisão do Banco de Portugal e prossegue a atividade no ramo do financiamento automóvel, designadamente sob a modalidade de concessão de empréstimos para a aquisição de veículos ou da celebração de contratos de locação financeira.
- b. A Requerente recebeu várias notas de liquidação de imposto único de circulação (“IUC”) sobre veículos relacionados com a atividade mencionada, das quais apresentou reclamação graciosa que correu termos sob o nº ...2014..., objeto de indeferimento de que a Requerente foi notificada no dia 11 de Novembro de 2014.
- c. A Requerente não é o sujeito passivo de IUC relativo aos veículos em questão, em nenhum dos anos sobre os quais incidiram as liquidações oficiosas agora objeto de pedido de pronúncia arbitral uma vez que, em todos os casos abrangidos pelo presente pedido de pronúncia arbitral, o imposto liquidado respeita a veículos já vendidos pela Requerente à data da verificação do facto tributário, a veículos cujos contratos de *leasing* estavam ainda vigentes ou imposto que já tinha sido previamente pago, sendo que todos estes casos correspondem a motivos de exclusão de incidência subjetiva do imposto.
- d. O art. 3º, nº 1 do Código do IUC estabelece uma presunção, ilidível mediante prova em contrário, como resulta do art. 73º da Lei Geral Tributária.

- e. Interpretação diversa violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva bem como o princípio da equivalência consagrado no art. 1º do Código do IUC.
- f. Embora o artigo 3º, nº 1, do CIUC preveja que “*São sujeitos passivos os proprietários do veículos (...)*”, o nº 2 do mesmo preceito acrescenta que “*São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares do direito de opção de compra por força de contrato de locação*” da aplicação conjugada destes preceitos resulta que embora por norma o sujeito passivo seja o proprietário, caso o veículo tenha sido objeto de *leasing*, o sujeito passivo deverá ser o locatário financeiro pelo que, quanto às situações em causa o sujeito passivo era exclusivamente o locatário financeiro e não a Requerente.
- g. Quanto às situações em que previamente às liquidações o imposto em causa já havia sido liquidado e pago pela Requerente no passado, os atos tributários *sub judice* devem ser considerados inexistentes pois tal consubstancia duplicação de coleta, que é objeto de especial censura do legislador tributário, conforme se infere da previsão constante do Código de Procedimento e Processo Tributário como um dos fundamentos tipificados para a oposição à execução, acrescendo que o pagamento faz extinguir a relação jurídica tributária como decorre do art. 36º, nº 1, conjuntamente com o art. 40º, ambos da Lei Geral Tributária.
- h. Pelo que, todas as liquidações objeto do pedido de pronúncia arbitral são ilegais.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, apresentou resposta, em síntese, nos termos seguintes:

- 1) *Questão prévia- da falta de junção das liquidações atinentes ao presente pedido pronúncia arbitral.*

Sobre esta questão, a Requerida, em síntese, sustentou que:

- a. Não obstante a Requerente juntar Tabela Anexa no qual se encontram elencados os números das liquidações, não se encontram juntas ao presente processo as liquidações de IUC.
- b. Tal facto gera a impossibilidade de identificação dos atos tributários contestados, dado que o âmbito do processo de reclamação graciosa objeto e respetiva decisão, são diversos do âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral.
- c. No caso vertente, a Requerente incumpriu o citado normativo legal, não tendo procedido à identificação dos atos tributários de IUC, cuja legalidade vem sindicar.
- d. Logo, o presente pedido de pronúncia arbitral é no mínimo irregular, por clara e manifesta violação do disposto na alínea b), do n.º 2, do Art.º 10.º, do RJAT, não tendo a Requerente junto aos autos os atos tributários respeitantes “às várias” liquidações de IUC, cuja legalidade pretende sindicar neste Tribunal Arbitral.
- e. Deverá ser julgada procedente, por provada, a exceção invocada nos termos do disposto no artigo 577º e) do CPC, a qual dá lugar à absolvição da instância nos termos do artigo 278º, nº 1, al. d) do mesmo diploma legal.

Por impugnação,

Quanto às liquidações referentes a veículos objeto de locação financeira

- a. Em primeiro lugar, ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19º do CIUC, o que não fez pelo que, forçoso é concluir que a Requerente é sujeito passivo do imposto.
- b. Em matéria de locação financeira e para efeitos da ilisão do artigo 3.º do CIUC, forçoso é que os locadores financeiros (como a Requerente) cumpram a obrigação ínsita no artigo 19.º daquele Código para se exonerarem da obrigação de pagamento do imposto.
- c. Ora, nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação no que respeita aos veículos automóveis ora em análise como lhe competia, pelo que necessariamente terá de improceder a pretendida ilisão do artigo 3.º aqui em causa.

- d. De facto, em matéria de locação financeira a Requerente só se poderia exonerar do imposto caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica prevista naquela norma do CIUC.
- e. Não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto.

Quanto à venda dos veículos antes do facto tributário

- f. Entendemos que 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.
- g. Efetivamente, o entendimento propugnado pela Requerente decorre não só de uma enviesada leitura da letra da lei, como da adoção 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.
- h. Com efeito, estabelece o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC que «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».
- i. Nestes termos, é imperativo concluir 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.
- j. Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*.
- k. Em face desta redação não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende a Requerente.

- l. 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.
- m. 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.
- n. Tal resulta não apenas do aludido n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, mas também de outras normas consagradas no referido Código.
- o. 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.*»
- p. Da articulação entre o âmbito da incidência subjetiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objeto 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.
- q. A acrescer a tudo quanto acima foi exposto, cabe ainda referir que a ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.
- r. Efetivamente, a interpretação proposta pela Requerente no fundo desvaloriza a realidade registal em detrimento de uma realidade informal e insuscetível de um controlo mínimo por parte da Requerida, é ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária.
- s. Em suporte da sua tese, veio a requerente a juntar segundas vias de faturas com os descritivos de “valores residuais” e “venda viatura não locada”, documentos estes que, para os devidos efeitos, desde já se impugnam.

- t. É patente que a Requerente nada logra provar, nem, ao menos, o tenta fazer.
- u. Na verdade, limita-se a proceder à junção de segunda vias de faturas, sem fazer qualquer prova ou sequer demonstrar qualquer indício do incumprimento e, sobretudo, da existência de qualquer contrato de compra e venda.
- v. Em suma, a Requerente não logrou provar a pretensa transmissão dos veículos aqui em causa.
- w. Os meros documentos unilaterais não possuem valor probatório bastante com vista a ilidir a presunção legal constante do registo.

Quanto à alegada duplicação de coleta

- x. As liquidações referentes às viaturas ...-...-... e ...-...-... em que a Requerente se funda para alegar duplicação de coleta respeitam a anos diferentes.
- y. As respeitantes aos presente autos referem-se ao ano de 2011, e as demais liquidações e pagamentos alegados pela Requerente como fundamento de duplicação de coleta respeitam ao ano de 2009, inexistindo, assim, duplicação de coleta.

Alega ainda a Requerida a título subsidiário:

- z. A transmissão da propriedade de veículos automóveis não é suscetível de ser controlada pela Requerida.
- aa. A Requerente não tendo cuidado da atualização do registo automóvel, não procedeu com o zelo que lhe era exigível pelo que só pode queixar-se de si mesma quanto às liquidações ora colocadas em crise.
- bb. A Requerida a limitou-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita e, paralelamente, a seguir a informação constante do registo automóvel que lhe foi fornecida por quem de direito, pelo que, não deverá ser condenada a pagar juros indemnizatórios, nem custas com o processo arbitral, uma vez que foi a Requerente que, ao não ter diligenciado pela feitura do registo, deu azo ao presente pedido de pronúncia arbitral.

cc. Com efeito, 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.

dd. No caso dos autos verifica-se a inexistência de erro imputável aos serviços pelo que, não estão reunidos os requisitos necessários ao direito a juros indemnizatórios.

5. Por despacho de 15.02.2016 foi julgada improcedente a exceção suscitada pela Requerida.

Por despacho da mesma data foi dispensada a realização prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis tendo, ainda, sido determinado a realização de alegações escritas pelas partes.

6. Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas nas quais mantiveram, no essencial, as posições já assumidas nos articulados.

7. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

8. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Se são ilegais as liquidações *sub judice* por vício de violação de lei.
- 2) Se deve ser reconhecido à Requerente o direito à restituição dos impostos pagos.
- 3) Se deve ser reconhecido à Requerente o direito a juros indemnizatórios sobre as quantias pagas.

II – A matéria de facto relevante

Relativamente aos factos não provados decisão sobre tal matéria resulta da ausência de demonstração dos mesmos com base nos elementos probatórios constantes dos autos.

Antes de mais há que referir que todas as segundas vias de fatura juntas pela Requerente contêm a menção de: “-*Válido após boa cobrança*”, donde resulta que só após o pagamento da mesma a venda mencionada se tem por concretizada.

No que se refere ao veículo ...-...-..., a liquidação é referente a 2011, o facto tributário verificou-se no dia 1.07.2011 mas o veículo só foi pago a 15.7.2011, conforme extrato contabilístico.

No que se refere ao veículo matrícula ...-...-..., resulta do extrato contabilístico que o valor não se encontra integralmente pago.

No que se refere ao veículo matrícula ...-...-... o facto tributário refere-se ao mês de Outubro do ano de 2012 mas o pagamento apenas foi concretizado no mês de Dezembro desse ano, pelo que em Outubro ainda não se tinha concretizado a venda face à condição acima mencionada inserta na fatura.

Também relativamente ao veículo ...-...-... o pagamento apenas foi concretizado no dia 24.06.2010, mas o facto tributário reporta-se ao dia 1 desse mês, data em que, nos termos da fatura, ainda era proprietária a Requerente.

O mesmo ocorre com o veículo matrícula ...-...-... referente ao ano de 2011. O pagamento foi feito no dia 24 mês de Fevereiro mas o facto tributário reporta-se ao dia 1 desse mês; ao veículo matrícula ...-...-... (o facto tributário diz respeito no primeiro dia do mês de Março de 2011 mas o pagamento ocorreu em 20.04.2012; ao veículo ...-...-..., (o facto tributário verificou-se em Fevereiro de 2012 mas a venda foi apenas concretizada em 17.7.2012.); ...-...-... (A liquidação diz respeito ao mês de Julho de 2009, mas o pagamento apenas se concretizou em 27.01.2010); ...-...-... (o pagamento foi efetuado no dia 24 mês de Junho mas o facto tributário havia já ocorrido no dia 1 desse mês) e ...-...-..., (2010, pagamento concretizado em Setembro de 2010 tendo o facto tributário ocorrido no primeiro dia mês anterior.)

Relativamente ao veículo ...-...-..., do extrato contabilístico resulta que o potencial adquirente da viatura é ainda devedor 2165.21 €, pelo que, nos termos da fatura, a venda não se pode ter por concretizada.

No que respeita ao veículo ...-...-..., a descrição refere-se a um valor de “*perca total*” tendo por destinatária uma Companhia de seguros sugerindo indemnização pela perca total e não venda do veículo o mesmo ocorrendo com o veículo ...-...-...

As faturas respeitantes aos veículos ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-... e ...-...-..., não mencionam “*venda*” ou “*valor residual*” pelo que não resulta provada a ocorrência de venda.

Relativamente à não consideração como provado que, no que respeita aos veículos com as matrículas ...-...-... e ...-...-..., tenha ocorrido, previamente às liquidações objeto do presente processo, liquidações e respetivos pagamentos referentes ao mesmo ano, a decisão em causa resulta da ausência de prova de tais factos, dado que os documentos juntos pela Requerente, supostamente para prova de tal matéria, se referem a um diferente período tributário (2009, respeitando as liquidações *sub judice* referentes a estes veículos a 2011).

-III- O Direito aplicável

12. Nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, “*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.*”¹

Face a este preceito coloca-se a questão de saber, no que respeita aos veículos vendidos em data anterior às dos factos tributários sem que no momento da ocorrência destes os registos automóveis de tais alienações tivessem sido efetuados, se a pessoa em nome de quem está registada a propriedade dos veículos poderá afastar a qualidade de sujeito passivo do imposto no caso de provar as vendas.

13. A fim de dar resposta ao problema em questão, afigura-se-nos pertinente indagar se o art. 3º, nº 1, do CIUC consagra uma presunção, posição sustentada pela Requerente ou se, diferentemente, se trata meramente da configuração do tipo legal de imposto, no âmbito da liberdade de conformação legislativa, conforme defende a Requerida sendo que, de acordo com o art. 73º da Lei Geral Tributária “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”.

14. Na doutrina tem sido analisada a distinção entre as ficções e as presunções, na perspetiva do direito fiscal.

Assim, ANA PAULA DOURADO, (*O Princípio Da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*”, Editora Almedina, coleção Teses, 2007) escreve:

“*No que diz respeito às ficções, enquanto técnica utilizada nas leis fiscais, e à sua função, diz-nos Karl Larenz que “as ficções legais têm normalmente por fim a aplicação da regra dada para um facto previsto (F1) a outro facto previsto (F2)... a lei “finge” que F2 é um caso de F1”* (p. 603).

“*A ficção distingue-se da presunção simples e da presunção absoluta por não se basear “numa probabilidade que normalmente se transforma em verdade”, pois “deforma («uma verdade legal») conscientemente”* (p. 604).

Também sobre esta questão, em termos convergentes com ANA PAULA DOURADO, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, (*TRIBUTAÇÃO PRESUNTIVA DO RENDIMENTO, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Teses, 2010, pp. 48-49) considera que o critério de distinção entre a duas realidades deve ser “*eminentemente jurídico*” e que “*À luz desse critério a diferença essencial entre presunção e ficção legal passa a residir no facto de a primeira ter como ponto de partida a verdade de um facto, ou seja, uma ligação à ordem natural das coisas, dado que de um facto conhecido se infere um facto desconhecido provável; enquanto a*

¹ Dispõe, ainda, o nº 2 do mesmo artigo que “*São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por*

ficção, contrariamente, nasce de uma falsidade ou de algo irreal, desligado da ordem natural das coisas. Isto é, na ficção cria-se uma verdade jurídica distinta da real; na presunção cria-se uma relação causal entre duas realidades ou factos naturais.(...).

A despeito de tanto a presunção como a ficção constituírem o resultado de técnicas legislativas, através das quais se depreendem consequências de factos jurídicos tomados como verdadeiros, o que verdadeiramente as distingue é a circunstância de, na presunção legal, o facto presumido ter um alto grau de probabilidade de existir, e de, na ficção, o facto presumido ser muito improvável. “

CASALTA NABAIS, também se debruçou sobre esta questão (“*O dever fundamental de pagar impostos*”, Almedina, 2004, p. 500-501) escrevendo que “*(...) há que separar as situações em que estamos face a presunções legais, em que de um facto conhecido (real ou até jurídico) se infere um facto jurídico naturalmente provável, caso em que se há-de admitir prova em contrário, para as compatibilizar com o princípio da capacidade contributiva, das situações em que nos deparamos com a assunção de regras da experiência comum como regras de tributação, verificando-se assim a construção de normas jurídicas (ou de tipos legais) com o (eventual) recurso a ficções legais. Nestas, o princípio da capacidade contributiva sofre o natural embate dos princípios da praticabilidade e da eficaz luta contra a evasão fiscal, havendo de contentar-se com uma válvula de segurança relativamente aqueles casos que, por atingirem tais rigores de iniquidade, não podem deixar de permitir o afastamento das referidas regras da experiência”*”.

15. No caso em apreço, e à luz da autorizada doutrina citada, afigura-se claro que, no art. 3º, nº 1, do CIUC, estamos perante uma presunção, na medida em que resulta (muito) provável do facto duma pessoa ter um veículo registado em seu nome, que ela seja, efetivamente, proprietária da mesma.

É esta mesma probabilidade que está na base da presunção derivada do registo consignada no art. 7º do Código de Registo Predial, aplicável por remissão do art. 29º do Regulamento do Registo automóvel.

força do contrato de locação”.

É certo que a lei não usa a expressão “*presumindo-se como tais, até prova em contrário*”, que constava do art. 3.º, n.º 1 do Regulamento do Imposto Municipal Sobre Veículos², mas tal não se afigura impeditivo de estarmos materialmente perante uma presunção.

Como se escreveu na decisão proferida no processo arbitral n.º 286/2013-T³, “*tal como já se encontra assinalado em outras decisões arbitrais proferidas neste CAAD em relação à mesma matéria (cfr. as decisões proferidas nos processos n.ºs 14/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T, nas quais é possível encontrar exemplos de disposições legislativas, distintas das acima invocadas, em que igualmente ocorre o uso da expressão “considerando-se” ou “considera-se” com o significado de presunção), não só não se pode dizer, de modo algum, que a atribuição de um significado presuntivo à expressão “considerando-se” não possui “um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso” (n.º 2 do art. 9.º do Cód. Civil), como, mais do que isso, deve mesmo reconhecer-se a tal vocábulo uma correspondência corrente e normal a esse sentido presuntivo.*

*Por isso, não assume peso decisivo o facto de, diferentemente do que sucedia com a enunciação literal “presumindo-se” que antes se encontrava no artigo 3.º do Regulamento do Imposto Sobre Veículos, o legislador ter passado a usar no CIUC a fórmula “considerando-se” que consta do atual art. 3.º desse Código, porquanto esta expressão tem perfeita virtualidade semântica para envolver a consagração de uma presunção”.*⁴

16. O acórdão do STA de 4-11-2009, proferido no processo 0553/09, aplicando o art. 73.º da Lei Geral Tributária em sede de imposto sobre o rendimento, vai ainda mais longe considerando que esta regra “*não parece aplicável apenas as normas de incidência*

² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho e revogado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho. Esta norma tinha a seguinte redação: “*o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados*”.

³ Disponível in
“https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=286%2F2013&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=341”

⁴ Acresce que, como sustentam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, na anotação ao artigo 73.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”) “*as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, revelada pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de*

tributária em sentido próprio, mas também a todas as normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria colectável (quer directamente, através de valores ficcionados para a matéria colectável, quer indirectamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos relevantes para a sua determinação). É este, parece, o alcance do advérbio «sempre» utilizado no artigo 73.º da Lei Geral Tributária, que arvora esta regra em princípio basilar da globalidade do ordenamento jurídico tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva”.

É certo que o IUC não está, essencialmente, subordinado ao princípio da capacidade contributiva, mas sim ao princípio da equivalência. Todavia, tal não parece impor soluções diferentes na medida em que ambos os princípios estão intrinsecamente ligados ao princípio geral da igualdade tributária, onde encontram o seu fundamento.

Na verdade, “*O princípio da capacidade contributiva representa o critério material de igualdade adequado aos impostos*”⁵, ao passo que “*O princípio da equivalência representa o critério material de igualdade adequado às taxas e contribuições*”.⁶

17. De referir ainda que, para além do art 1.º do Código do IUC dispor que “*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*”, outras normas reforçam e concretizam o peso deste princípio no sistema interno deste imposto.

Desde logo, o art. 3º, nº 1, da Lei que aprovou o CIUC (Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho), concretizando esta ideia de equivalência determina que: “*É da titularidade do município de residência do sujeito passivo ou equiparado a receita gerada pelo IUC incidente sobre*

bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real” (Cfr. “*Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*”, Encontros da Escrita, 4ª Edição, 2012, pág. 651).

⁵ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pág. 251.

⁶ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pág. 260.

Como nota ainda este autor na pág. 227 da mesma obra “Até final do séc. XX, os impostos especiais sobre o álcool, tabaco, produtos petrolíferos ou automóveis não tinham outro objectivo se não o da angariação de receita, mostrando os contornos unilaterais típicos de qualquer imposto.

A partir dos anos 80 e 90 (...), no entanto, estas figuras tributárias passaram a ser instrumentalizadas à compensação dos custos que o consumo destes traz à saúde pública e ao meio ambiente, com o que os impostos especiais de consumo têm vindo a ganhar a natureza para comutativa que é típica das contribuições”.

os veículos da categoria A, E, F e G, bem como 70 % da componente relativa à cilindrada incidente sobre os veículos da categoria B, salvo se essa receita for incidente sobre veículos objecto de aluguer de longa duração ou de locação operacional, caso em que deve ser afecta ao município de residência do respectivo utilizador.”

E, para efeitos de concretização efetiva desta intenção legislativa dispõe o art. 19º, do CIUC que: *“Para efeitos do disposto no artigo 3.º do presente código, bem como no n.º 1 do artigo 3.º da lei da respectiva aprovação, ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.”*

Por outro lado, concretiza ainda este princípio da equivalência o nº 2 do art. 3º do mesmo Código ao dispor que *“São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”*.

18. Fica assim bem clara a importância decisiva conferida pela Lei ao princípio da equivalência, quer do lado do causador do custo ambiental e viário, quer do lado do Município que tendencialmente suporta tais custos e que, por essa razão, é o beneficiário da receita do imposto.

Como salienta Sérgio Vasques: *“É claramente comutativa também a estrutura do novo imposto único de circulação, que desde 2007 oneram os automóveis em função dos níveis de emissão de CO2, apelando abertamente ao princípio da equivalência e a uma relação de troca com os contribuintes”*⁷.

Caso não fosse possível à pessoa inscrita como proprietário no registo automóvel afastar a qualidade de sujeito passivo, mediante a prova de que não era ele o proprietário à data do facto tributário, esta ideia de equivalência poderia ser decisivamente posta em causa, tributando-se quem não causou o custo ambiental e viário e podendo não se afetar a receita ao Município que tendencialmente suportou aqueles custos.

19. A Requerida sustenta, também, que a interpretação proposta pela Requerente do art. 3º, nº 1 do CIUC é contrária à Constituição da Republica Portuguesa na medida em que desvaloriza a realidade registal face a uma “*realidade informal*”,⁸ violando o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade.

Não se vislumbra, salvo o devido respeito, como é que a posição que sustenta estarmos, no art. 3º, nº 1, do CIUC, perante uma presunção ilidível, poderá pôr em causa os princípios da confiança e da segurança jurídica, sendo que os mesmos impõem deveres e restrições da atuação jurídico-pública⁹.

O mesmo se poderá dizer, no essencial, do princípio da proporcionalidade.¹⁰

Aliás, relativamente a este princípio, diríamos, até, que a questão que se poderia colocar seria se tal princípio não seria violado com a interpretação preconizada pela Requerida na medida em que, se se admitisse que o cidadão poderia ficar impedido, para efeitos de tributação, de provar que apesar do registo não é o efetivo proprietário do veículo, tal equivaleria sofrer a consequência da omissão dum ato (o registo automóvel) cujo interessado em termos de segurança jurídica, na perspetiva jurídico-civil é outra pessoa (o comprador).

Na verdade, mesmo que se admita que tal solução seja idónea a alcançar o fim público em vista, não resulta clara a ausência de medidas alternativas igualmente aptas.

Por outro lado, do ponto de vista do equilíbrio ou da proporcionalidade em sentido estrito, entende-se que uma regra com a interpretação sustentada pela requerida, teria custos

⁷ *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pág. 229.

⁸ De notar, porém, que vigora no direito português o princípio da liberdade da forma ou da consensualidade (art. 219º do Código Civil). Salvo quando a lei o exigir, a validade da declaração negocial não depende da observância de forma especial. A “*realidade informal*” que alude a requerente é na verdade a realidade material que resulta das normas do direito civil.

⁹ Jorge Bacelar Gouveia refere que o princípio da segurança jurídica exige “*a publicidade dos actos do poder público, assim como a clareza e a determinabilidade das fontes de direito*” e que o princípio da proteção da confiança requer “*que o quadro normativo vigente não mude de modo a frustrar as expectativas geradas nos cidadãos acerca da sua continuidade, com a proibição de uma intolerável retroactividade das leis, assim como a necessidade da sua alteração em conformidade com as expectativas que sejam constitucionalmente tuteladas*” (*Manual de Direito Constitucional*, Almedina, 4ª Ed., Vol. II, pág. 821)

¹⁰ Segundo o mesmo autor, a configuração deste princípio “*assenta numa limitação material interna à actuação jurídico-pública de carácter discricionário, contendo os efeitos excessivos que eventualmente se apresentem na edição das providências de poder público de cariz ablatório para os respetivos destinatários*” (ob. Cit. págs. 839-840).

excessivos, do ponto de vista dos direitos e interesses dos particulares (nestes caso dos antigos proprietários do veículos) face aos benefícios que se visam alcançar com o interesse público, considerando-se não verificada esta exigência fundamental do princípio da proporcionalidade.

Na realidade, o benefício alcançado, na perspetiva da gestão do imposto, com a presunção ilidível já é significativa, sendo os casos de ausência de registo pelos compradores seguramente situações em número certamente pouco relevante no universo das transações de veículos, atento a natural motivação dos compradores em realizar o registo, uma vez que tal é do seu próprio interesse.

Note-se, também, que a presunção ilidível já representa algum sacrifício para os legítimos interesses do vendedor, na medida em que para se eximir a uma tributação ofensiva do princípio da equivalência, tem o ónus de ilidir a mesma.

No entanto, ponderando, designadamente, as exigências de praticabilidade da gestão fiscal, considera-se que a mesma é apta, necessária e razoável do ponto de vista do princípio da proporcionalidade, o que já não sucederia com uma presunção absoluta, explícita ou implícita, que não permitisse, sequer, que ao cidadão fosse permitido fazer a prova contrária à presunção.

20. A Requerida invocou, ainda, que a regra em causa, na interpretação sustentada pela Requerente, violaria o princípio da eficiência do sistema tributário.

Afigura-se-nos que a Requerida terá em mente a ideia de eficiência no direito fiscal, relacionada com a eficiência administrativa¹¹. Há que observar, contudo, que a relevância dum princípio na solução dum caso concreto não deve ser operar isoladamente mas em ponderação conjunta com os demais princípios e, na sequência do que acima foi dito, a propósito dos princípios da igualdade, da equivalência e da proporcionalidade, a ideia de eficiência não é suficiente para postergar a possibilidade do contribuinte afastar a presunção resultante do registo automóvel. Acresce que a eficiência e a praticabilidade são

¹¹ E não, manifestamente, o princípio da eficiência do direito fiscal pois, como escrevem Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa *“Do princípio da Eficiência decorre que o sistema tributário não deve ter efeitos distorcionários e não deve interferir com o funcionamento dos mercados, salvo quando, devido à existência de falhas de mercado, os mesmos não funcionam eficientemente.”* (Curso de Direito Tributário, Coimbra Editora, 2009, pág. 28.)

respeitantes às liquidações que se lhes referem eram objeto de contrato de locação financeira em vigor tendo como locadora a Requerente, o mesmo ocorrendo com o veículo automóvel ...-....-...., respeitante ao ano de 2011.

Do nº 2, do art. 3º, do “CIUC” emerge com clareza que, nas situações em que se verifique a vigência de contrato de locação financeira, o sujeito passivo será o locatário e não o proprietário do veículo, independentemente do cumprimento pelo locador da obrigação prevista no art. 19º, do CIUC que, face ao teor daquela norma, manifestamente não releva para efeitos de incidência subjetiva do imposto¹³, solução está em sintonia com o princípio da equivalência consagrado no já referido art 1.º do “CIUC”.

Assim sendo, as liquidações em causa referentes a veículos objeto de contratos de locação financeira em vigor na data da ocorrência dos factos tributários padecem também do vício de violação de lei, o que implica a sua anulação.

24. Veio ainda a Requerente pedir a condenação da Requerida a restituir as quantias pagas correspondentes à liquidação objeto do presente processo, bem como os respetivos juros indemnizatórios.

Vejamos.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o*

¹² Consultáveis em <https://www.caad.pt/tributario/tributario-jurisprudencia>.

¹³ Embora possa relevar para outros efeitos, designadamente para efeitos de ponderação da ocorrência na liquidação de “erro imputável aos serviços” como pressuposto da atribuição de juros indemnizatórios ao contribuinte.

feito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que “*a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*”.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.¹⁴

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se retira do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT ao dizer que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no*

¹⁴ Sobre esta questão veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, págs. 110-116).

Código de Procedimento e de Processo Tributário” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, respeitante às liquidações anuladas por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1, daquele artigo que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

No caso *“sub judice”* não foi demonstrado que a Requerida tivesse conhecimento, à data das liquidações, que os veículos em causa tivessem sido vendidos em data anterior à dos factos tributários ou fossem objeto de contratos de locação financeira em vigor à data dos mesmos.

Ao efetuar as liquidações, a Requerida atuou com base na presunção estabelecida no artigo 3º, nº 1, do “CIUC”, não tendo sido demonstrado, nem sequer alegado, que a Requerente tenha levado ao conhecimento da Requerida as alienações e os contratos de locação em causa. Tendo-se limitado a aplicar o que decorre da referida norma, na ausência de elementos de prova que afastassem tal presunção, não se pode concluir pela ocorrência de *“erro imputável aos serviços”*.

Assim sendo, improcede o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal Arbitral, julgando parcialmente procedente o pedido de o pedido de pronúncia arbitral:

- a) Decretar a anulação de todas as liquidações de imposto e juros compensatórios referentes aos veículos com as matriculas, e, ainda, a liquidação respeitante ao veículo automóvel com a matrícula relativa ao ano de 2012, todas melhor identificadas na tabela anexa ao pedido de pronúncia arbitral e que somam o valor de € 11259,35.
- b) Não decretar a anulação das demais liquidações que, em consequência, se mantêm na ordem jurídica.
- c) Condenar a Requerida a restituir às Requerentes os montantes pagos, respeitantes às liquidações ora anuladas.
- d) Absolver a Requerida do pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da ação: € 12726,45 (Doze mil setecentos e vinte e seis euros e quarenta e cinco cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas no valor de € 918,00 a suportar por Requerente e Requerida, na proporção de 11,53 % e de 88,47 %, respetivamente, nos termos do nº 4, do art. 22º, do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 15.03.2016.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro