

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 654/2015-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva

Decisão Arbitral

I. - RELATÓRIO

A - PARTES

O A..., SA pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... - Lisboa, doravante designada por “Requerente”, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que o opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu, entre outras, à Direcção-Geral dos Impostos) a seguir designada por “Requerida” ou “AT”.

B - PEDIDO

1 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 29 de Outubro de 2015 e, em 06 de Novembro, notificado à AT.

2 - A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o signatário, em 22-12-2015, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa como árbitro de Tribunal Arbitral Singular, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

3 - As Partes foram, em 22-12-2015, devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 11.º e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

4 - Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 13-01-2016.

5 - No dia 16 de Junho de 2016 realizou-se a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, da qual foi lavrada acta, que se encontra junto aos autos, tendo-se também procedido à inquirição da testemunha B..., dado que a Requerente prescindiu da inquirição da testemunha C... .

A Requerida não compareceu à referida reunião, tendo o processo prosseguido em conformidade com o disposto no art.º 19.º do RJAT.

O Tribunal concedeu, então, à Requerente e à Requerida um prazo de 5 dias para, querendo, apresentarem alegações escritas.

6 - A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações.

7 - A ora Requerente pretende que o presente Tribunal Arbitral:

a) - Declare a ilegalidade e conseqüente anulação dos 18 actos de liquidação relativos ao Imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC), referentes aos 18 veículos automóveis, tal como identificados nos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

b) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do montante de € 3. 414,53, que indica como valor do pedido.

c) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios pela privação da quantia de € 3. 414,53.

C - CAUSA DE PEDIR

8 - A Requerente apresentou, oportunamente, tal como havia ficado estabelecido aquando da reunião do artigo 18.º do RJAT, as suas alegações por escrito, nas quais, reitera, no essencial, os argumentos inicialmente apresentados no seu pedido de pronúncia arbitral, sendo que, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

- 9** - Que é uma instituição financeira de crédito com forte presença no mercado nacional.
- 10** - Que, enquanto instituição financeira de crédito tem, no financiamento do sector automóvel, uma das suas áreas de actividade mais relevantes, celebrando, nesse quadro, entre outros, contratos de locação financeira.
- 11** - Que os dezanove veículos identificados na listagem, que junta como Anexo A, foram dados em locação financeira aos seus clientes, tal como também estão identificados nesse Anexo.
- 12** - Que, um ponto-chave dos referidos contratos reside no facto dos locatários, durante a vigência dos contratos, deterem o seu exclusivo gozo, podendo, no seu termo, vir a adquirir o veículo, mediante o pagamento de um valor residual.
- 13** - Que foi notificada para proceder ao pagamento do IUC respeitante aos actos de liquidação, referentes aos anos de 2013 e 2015, identificados no documento junto ao pedido de pronúncia arbitral, como Anexo A, relativos aos veículos referenciados no dito Anexo, dado que, no entender da Requerida, os correspondentes montantes deveriam ser pagos pela Requerente, enquanto proprietária das viaturas em causa, em nome de quem as mesmas se encontram registadas, e porque não foi dado cumprimento à obrigação estabelecida no art.º 19.º do CIUC.
- 14** - Que a AT, mesmo sabendo que sobre os mencionados veículos incidiam contratos de locação financeira, e conhecendo inclusive a identidade dos locatários, entendeu exigir-lhe o pagamento do imposto em questão.
- 15** - Que, embora não podendo assumir a qualidade de sujeito passivo do imposto, procedeu ao seu pagamento, relativamente às liquidações referenciadas nos autos, respeitantes aos veículos, igualmente, identificados no processo, no valor global de € 3.543,48.
- 16** - Que, relativamente a cada um dos veículos em causa no processo, estava em vigor um contrato de locação financeira, no momento em que se tornou exigível o correspondente IUC, não podendo a Requerente ser responsável pelo pagamento desse imposto. (cfr. art.ºs 16.º, 17.º, 36.º, 37.º e 127.º do Pedido)
- 17**- Que, no domínio do CIUC, o legislador optou por onerar o sujeito passivo, não de acordo com a sua riqueza, afastando o princípio da capacidade contributiva, mas sim na

justa medida do custo para o ambiente e para as infraestruturas viárias que o sujeito passivo, através da utilização de veículos automóveis, possa gerar.

18 - Que, na maioria dos casos, será o proprietário do veículo automóvel o sujeito passivo do IUC, nos termos do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, na medida em que a regra é a de que, juntamente com a titularidade do veículo, o indivíduo detenha também o seu usufruto.

19 - Que, por estarem sujeitos a locação financeira, jamais os veículos automóveis identificados nos autos, foram, em momento algum, por si utilizados, mas sim pelos respectivos locatários, os quais tiveram o uso exclusivo de qualquer um dos veículos em causa, a quem pertencia o potencial da sua utilização.

20 - Que, nos contratos de locação financeira, o direito de utilizar o veículo é subtraído ao seu proprietário, enquanto locador, sendo atribuído ao locatário o direito de usar e fruir, em exclusivo, tal veículo.

21 - Que, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 3.º do CIUC, cabe aos locatários o gozo exclusivo do veículo automóvel, cabendo-lhes também a obrigação de pagar o respectivo imposto.

22 - Que, vigorando, relativamente aos veículos identificados no processo, contratos de locação financeira, no momento em que se tornou exigível o IUC, é aos locatários, e não ao locador, que compete assegurar o pagamento desse imposto.

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

23 - A Requerida, apresentou, em 15-02-2016, a sua Resposta, tendo, em conformidade com o oportunamente estabelecido, tal como consta da acta relativa à reunião do art.º 18.º do RJAT, apresentado as suas alegações, por escrito, nas quais reitera no essencial, os argumentos inicialmente exarados na sua Resposta,

Na referida Resposta, a AT, em síntese, alegou o seguinte:

24 - Na referida Resposta, a AT entende que as alegações da Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso, notoriamente erradas, na medida em que:

25 - Revelam um entendimento que incorre, não só numa *leitura enviesada da letra da lei*, mas também numa 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, decorrendo ainda de uma interpretação que ignora a *ratio do regime* consagrado no CIUC. (cfr. art.º 17.º da Resposta)

26 - Refere que o legislador tributário ao estabelecer no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu, expressa e intencionalmente, que estes são os proprietários, considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas). (cfr. art.º 21.º da Resposta)

27 - Salaria que o legislador não usou a expressão “*presume-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 colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”. (cfr. art.º 22.º da Resposta)

28 - Considera que a redacção do art.º 3.º do CIUC corresponde a uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador e não comporta qualquer presunção legal, pelo que entender que aí se consagra uma presunção seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*. (cfr. art.ºs 31.º, 33.º e 36.º da Resposta)

29 - Refere que o mencionado entendimento *já foi adoptado pela Jurisprudência dos nossos tribunais*, transcrevendo, para tanto, parte da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida no Processo nº 210/13.OBEPNF. (cfr. art.ºs 34.º e 35.º da Resposta)

30 - Sobre o *elemento sistemático de interpretação*, considera que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio legal. (cfr. art.º 44.º da Resposta)

31 - Sobre a “*ratio*” do regime, entende que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrada em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente, no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o *proprietário efectivo, independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade*, é manifestamente errada, na medida em que é a própria *ratio do regime consagrado no CIUC* que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo, tal como consta do registo automóvel. (cfr. art.ºs 67.º e 68.º da Resposta)

32 - Acrescenta que 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. (cfr. art.º 70.º da Resposta)

33 - Neste sentido, refere ser este o entendimento inscrito, nomeadamente, na recomendação n.º 6-B/2012 de 22-06-2012, do Senhor Provedor de Justiça dirigida ao Secretário de Estado das Obras Públicas, dos Transportes e das Comunicações.

34 - Acrescenta que a interpretação veiculada pela Requerente mostra-se, também, desconforme com a Constituição na medida em que tal interpretação se traduz na violação do *princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade*. (cfr. art.ºs 108.º e 109.º da Resposta)

35 - Entende que em matéria de locação financeira, e para efeitos do art.º 3.º do CIUC, é forçoso, que os locadores financeiros, como é o caso da Requerente, cumpram a obrigação estabelecida no art.º 19.º do referido Código, para que se possam exonerar da obrigação de pagamento do imposto, pelo que, não tendo sido cumprida tal obrigação, forçoso é concluir que a Requerente é sujeito passivo do imposto.

36 - Considera que, relativamente aos veículos com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -..., não estavam em vigor contratos de locação financeira à data do facto gerador do imposto, nem foram apresentadas quaisquer provas da sua alienação no termo desses contratos.

37 - Por fim, refere não ter sido a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a Requerente, devendo, conseqüentemente, ser a Requerente condenada nas custas arbitrais “*nos termos do art.º 527.º/1 do Novo Código de Processo Civil ex vi do art.º 29.º/1-e) do RJAT*”.

38 - Considera, a terminar, que, face a toda a argumentação exposta, o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido.

E - QUESTÕES DECIDENDAS

39 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

40 - Face ao exposto, relativamente às posições das Partes e aos argumentos apresentados, as questões a decidir são, particularmente, as de saber:

a) - Se a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, estabelece ou não uma presunção.

b) - Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, particularmente para efeitos da incidência subjectiva deste imposto.

c) - Se, na data da exigibilidade do imposto, vigorar um contrato de aluguer de veículo automóvel sem condutor, de longa duração (ALD) o sujeito passivo do IUC, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC, é o locatário ou a entidade locadora, proprietária do veículo, em nome da qual o direito de propriedade se encontra registado.

F - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

41 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

42 - As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

43 - O processo não enferma de vícios que o invalidem e não foram suscitadas excepções que obstem ao julgamento do mérito da causa, estando, pois, o Tribunal em condições de proferir a decisão arbitral.

44 - Tendo em conta o processo administrativo tributário, cuja cópia foi junta ao processo pela AT, a prova documental junta aos autos, os depoimentos da testemunha e as alegações produzidas pela Requerente e pela Requerida, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, tal como se fixa nos termos abaixo mencionados.

45 - A Requerente, tal como consta da acta referenciada no número 5, desistiu da impugnação da liquidação referente ao veículo com a matrícula ...-... -..., cujo valor de imposto se concretiza no montante de € 128,95, pelo que a importância cuja anulação se pretende, relativamente aos restantes *dezoito* veículos, reconduz-se ao valor total de € 3.414,53.

II - FUNDAMENTAÇÃO

G - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

46 - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

47 - A Requerente é uma instituição financeira de crédito, tendo no financiamento do sector automóvel, uma das suas áreas de actividade mais relevantes, celebrando, nesse quadro, entre outros, contratos de locação financeira (“Leasing”) ou de Aluguer de Longa Duração (“ALD”);

48 - Os dezoito veículos automóveis identificados nos autos foram dados em locação - Aluguer de Longa Duração (“ALD”) - a clientes da Requerente, cuja identificação consta do processo;

49 - A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento do IUC respeitante aos actos de liquidação identificados em documento junto ao pedido de pronúncia arbitral, relativamente a dezoito veículos, igualmente identificados no processo;

50 - A AT teve conhecimento de que os mencionados veículos eram objecto de contratos de aluguer de veículos automóveis sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, mas entendeu exigir à Requerente o pagamento do imposto em questão.

51 - A Requerente, embora não assumindo a qualidade de sujeito passivo do imposto, procedeu ao seu pagamento, no valor global de € 3.414,53, relativamente às dezoito liquidações referenciadas nos autos, respeitantes aos dezoito veículos, igualmente, identificados no processo;

52 - Relativamente aos dezoito veículos em causa no processo, ou seja, a todos os veículos à excepção do veículo com a matrícula ...-... -..., de cuja liquidação a Requerente desistiu de impugnar, estava em vigor um contrato de aluguer de veículo automóvel, sem condutor, de longa duração - vulgo ALD - na modalidade de financiamento automóvel, na data em que se tornou exigível o correspondente IUC;

53 - Nas datas relativas à exigibilidade do IUC, a que se reportam as liquidações identificadas nos autos, respeitantes aos anos de 2013 e 2015, estavam em vigor, relativamente aos dezoito veículos identificados nos autos, contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel;

54 - Os quatro contratos ALD, na modalidade de financiamento automóvel, relativos aos veículos com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -... não estavam vigentes nas datas em que o correspondente IUC era exigível.

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

55 - Os factos dados como provados estão baseados nos documentos mencionados, relativamente a cada um deles, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada, nas alegações produzidas e nos depoimentos da testemunha.

- A testemunha mostrou ter conhecimento dos factos sobre que depôs e não se verificou qualquer facto que justifique suspeitas sobre a sua isenção.

FACTOS NÃO PROVADOS

56 - Em matéria de facto, com relevância para a decisão, o presente tribunal considera como não provada a vigência dos quatro contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor, de longa duração - vulgo ALD - na modalidade de financiamento automóvel, à data da exigibilidade do respectivo IUC, relativamente aos veículos com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -... .

H - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

57 - A matéria de facto está fixada, importando agora proceder à sua subsunção jurídica e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decididas enunciadas no n.º 40.

58 - A primeira questão, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT traduz-se em saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece ou não uma presunção ilidível.

59 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente, o disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC configura uma presunção legal ilidível, na medida em que o proprietário do veículo automóvel é tido como sendo o sujeito passivo do IUC, por se pressupor ser ele o indivíduo que o usa e detém o seu usufruto, considerando também que, nos termos do disposto no n.º 2 do referido artigo, cabe aos locatários o gozo exclusivo do veículo automóvel, cabendo-lhes também a obrigação de pagar o respectivo imposto.

60 - A Requerida, por seu lado, entende que o legislador tributário, ao estabelecer no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC quem são os sujeitos passivos do IUC, determinou, expressa e intencionalmente, que estes são os proprietários, considerando-se, como tais, as pessoas em

nome das quais os mesmos se encontrem registados (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas).

I - INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJECTIVA CONSTANTE DO N.º 1 DO ARTIGO 3.º DO CIUC

61 - Sobre esta questão, ou seja, a de saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, consagra uma presunção, deve notar-se que a jurisprudência firmada no CAAD aponta no sentido de que a dita norma consagra uma presunção legal ilidível. Com efeito, desde as primeiras Decisões, proferidas sobre esta matéria, no ano de 2013, entre as quais se podem, nomeadamente, referir as proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T e 27/2013-T, até às mais recentes de que se podem indicar as Decisões proferidas no âmbito dos Processos n.º 69/2015-T, n.º 191/2015-T e n.º 202/2015 - T, passando por inúmeras Decisões proferidas no ano de 2014, de que se mencionam, a título de mero exemplo, as Decisões proferidas nos Processos n.ºs 34/2014-T, 120/2014-T e 456/2014 - T, todas apontam para o entendimento de que o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

A este propósito, deve ainda considerar-se o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, quando nele expressamente se refere que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC “[...] *consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível por força do art.º 73.º da LGT*”.

Trata-se de um entendimento em que, de todo, nos louvamos e que se dá, sem mais, como válido e aplicável no presente caso, não se considerando, por conseguinte, necessário outros desenvolvimentos, face à abundante fundamentação vertida nas mencionadas Decisões e no referido Acórdão.

62 - Sendo este o entendimento que, no referente ao art.º 3.º, n.º 1 do CIUC, é, de todo, perfilhado por este tribunal, importa, todavia, ainda assinalar a falta de razão que assiste à Requerida, quando, quer nos artigos 108.º e 109.º da sua resposta, quer nos n.ºs 76 e 77 das suas Alegações, alega que a interpretação que vai no sentido de entender estar consagrada uma presunção legal ilidível no n.º 1, do art.º 3.º do CIUC viola os princípios constitucionais da *confiança e da segurança jurídica*, da *eficiência* do sistema tributário e da *proporcionalidade*.

Apreciemos, então, essa questão.

Vejamos,

- Sobre o princípio da proporcionalidade cabe, antes de mais, salientar que o mesmo, na medida em que é materialmente inerente ao regime dos direitos liberdades e garantias, inscrevendo-se na sua defesa, visa, no essencial, disciplinar a actuação da Administração Pública em ordem a que a sua actividade no relacionamento com os particulares seja pautada pela escolha das medidas mais equilibradamente adequadas à prossecução do interesse público.

Como ensina o Prof. Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol II, Almedina, 2002, pp. 127/128 e segs, o “princípio da proporcionalidade constitui uma manifestação constitutiva do princípio do Estado de Direito”, estando “[...] fortemente ancorada a ideia de que, num Estado de Direito democrático, as medidas dos poderes públicos não devem exceder o estritamente necessário para a realização do interesse público”.

O princípio da proporcionalidade, acrescenta o referido Professor, *ibidem*, p.129, significa que “[...] a limitação de bens ou interesses privados por actos dos poderes públicos deve ser adequada e necessária aos fins concretos que tais actos prosseguem, bem como tolerável quando confrontada com aqueles fins”.

A propósito do princípio da proporcionalidade cabe, também, notar, o que nos dizem J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *in* CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, ANOTADA, VOLUME I, 4.^a Edição, 2007, Coimbra Editora, pp. 392/393, quando consideram que o referido princípio é desdobrável em três subprincípios, quais sejam: “[...] a) *princípio da adequação* (também designado por princípio da idoneidade); b) *princípio da exigibilidade* (também chamado princípio da necessidade ou da indispensabilidade); c) *princípio da proporcionalidade em sentido restrito*, que significa que os meios legais restritivos e os fins obtidos devem situar-se numa “justa medida”, impedindo-se a adopção de medidas legais restritas desproporcionadas, excessivas, em relação aos fins obtidos [...]”.

Os referidos subprincípios têm, todos eles, um denominador comum, qual seja o do justo equilíbrio e permanente coerência entre as finalidades da lei e os meios adoptados para

atingir tais finalidades, o que, na circunstância e tentando a transposição do dito princípio para o caso dos autos, implicará responder à questão de saber qual a interpretação adequada do n.º 1 do art.º 3.º, tendo em vista a prossecução dos fins legais previstos no art.º 1.º do CIUC, que se traduzem na oneração fiscal dos efectivos proprietários dos veículos automóveis (e não, necessariamente, dos constantes do registo) na medida do custo ambiental e viário que provoquem.

Como refere o Prof. J. J. Gomes Canotilho *in* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina - Coimbra, 1998, pp. 264 e segs, o campo de aplicação mais importante do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, que tem assento constitucional nos art.ºs 18.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2 da CRP, “[...] é o da *restrição* dos direitos, liberdades e garantias por actos dos poderes públicos. No entanto, o domínio lógico de aplicação do princípio da proporcionalidade, estende-se aos *conflitos de bens jurídicos* de qualquer espécie.” A administração, acrescenta o referido autor, *idem*, “[...] deve observar sempre, em cada caso concreto, as exigências da proibição do excesso [...]”.

Neste mesmo sentido aponta a jurisprudência, designadamente o acórdão do STA de 01-07-1997, Processo n.º 041177, disponível em: www.dgsi.pt, quando considera que o princípio da proporcionalidade em *sentido amplo, compreende a congruência, a adequação ou a idoneidade do meio ou da medida para lograr o fim legalmente proposto e, em sentido estrito, engloba a proibição do excesso.*

O princípio da proporcionalidade é um corolário do princípio da justiça, o qual significa e implica que *na sua actuação a Administração Pública deve harmonizar o interesse público específico que lhe cabe prosseguir com os direitos e interesses legítimos dos particulares eventualmente afectados pelos seus actos*, interesses e direitos estes que, no caso em apreço, se reconduzem à não tributação em IUC das pessoas que já não são proprietários dos veículos e que, conseqüentemente, em nada contribuem para a efectivação de qualquer custo viário e ambiental.

O que importa é balancear as finalidades legais e os meios para as prosseguir, e, no quadro de um juízo de ponderação, identificar os meios mais adequados para esse efeito, que, no caso, se traduzem na interpretação perfilhada pelo tribunal arbitral.

Dir-se-á, aliás, que o entendimento de que o referido n.º 1 do at.º 3.º do CIUC estabelece uma presunção legal ilidível corresponde à única interpretação que coerentemente se

compagina com o dito princípio da equivalência, e que se mostra em linha com os princípios da justiça e da proporcionalidade.

A interpretação que entende estar consagrada uma presunção legal ilidível no n.º 1, do art.º 3.º do CIUC é, pois, a única que permite assegurar a prossecução dos fins visados pela lei - onerar os proprietários dos veículos automóveis na medida do custo ambiental e viário que provocam, - tal como estatuído no art.º 1.º do CIUC, o que significa que os sujeitos passivos do IUC são, presumivelmente, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, ou seja, os referidos sujeitos passivos são, *em princípio*, e *apenas em princípio*, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados, não havendo, pois, outra interpretação capaz de alcançar as referidas finalidades legais, só assim, reafirma-se, se mostram cumpridos os referidos princípios da proporcionalidade e da justiça.

O entendimento contrário, ou seja, o considerado pela AT, que interpreta o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC como não consagrando uma presunção legal ilidível, entendendo que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, na justa medida em que conduz à imposição de um encargo fiscal a quem poderá já não ser o proprietário do veículo em causa e que, deste modo, não polui, afastando da sujeição fiscal quem, na realidade, é o efectivo causador dos danos ambientais e viários, decorrentes da utilização dos veículos de que são os reais proprietários, evidência que as finalidades legalmente prescritas não seriam, de todo, alcançadas, não se respeitando, assim, o princípio da equivalência que, no quadro do CIUC, tem uma função absolutamente estruturante. Tal entendimento, esse sim, não se mostra, nestas circunstâncias, em sintonia com o princípio da proporcionalidade.

A interpretação feita pelo tribunal, na decisão que ora se reforma, teve exactamente em conta o princípio da proporcionalidade quando, ao arrepio do que a Requerida pretendia, tem, na devida conta, que o registo definitivo não surte eficácia constitutiva por se destinar a dar publicidade ao acto registado, funcionando apenas como mera presunção ilidível da existência do direito e quando, em homenagem àquele princípio, atende ao princípio da equivalência, enquanto elemento fundamental do CIUC.

- Quanto à eficiência do sistema tributário, dir-se-á que a eficiência da Administração em geral, ou da AT em particular, em sentido corrente, corresponderá à

capacidade/metodologia de trabalho orientada para a optimização do trabalho executado ou dos serviços prestados, o que significa produzir o máximo, em quantidade e qualidade, com o mínimo de custos e meios, nada tendo a ver com a observância de princípios legalmente consagrados e com o respeito pelos direitos dos cidadãos, seja na qualidade de contribuintes ou não.

Em sentido técnico, dir-se-á que o *princípio da eficiência do sistema tributário*, é, comumente tido, no domínio do procedimento tributário, como corolário do princípio da proporcionalidade, o qual como é sabido, impõe uma adequada proporção entre as finalidades legais e os meios escolhidos para alcançar esses fins, ou, como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.^a Edição 2012, Encontro de Escrita, Lda, Lisboa, p. 488, nas anotações ao artigo 55.º da LGT, trata-se de um princípio que obriga “[...] *a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir*”.

Neste quadro, o referido *princípio da eficiência do sistema tributário* significará a capacidade de alcançar os objectivos legalmente fixados com o mínimo de meios, o que nada terá também a ver com o respeito pelos direitos dos cidadãos, nem com a necessidade de observância de outros princípios a que a administração tributária deve subordinar a sua actividade, designadamente o do *inquisitório* e o da *descoberta da verdade material*, não podendo, obviamente, a aplicação do mencionado *princípio da eficiência* ser feita, quer com prejuízo dos direitos dos cidadãos, quer pela ausência de observação das finalidades legais.¹

- Quanto ao princípio da segurança jurídica e da confiança deve notar-se, antes de mais, que este último princípio, o da confiança, é uma concretização do princípio da boa-fé, o qual, tendo consagração no nosso ordenamento jurídico, desde 1996, veio a ter expressa inscrição constitucional, como consta do n.º 2 do art.º 266.º da CRP, onde se estabelece que “*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé*”. (sublinhado nosso)

¹ Veja-se o estudo sobre a matéria, elaborado pelo Prof. Carlos Pestana Barros, *in* Ciência e Técnica Fiscal, 2005, n.º 416, pp. 105-126

A propósito da boa-fé cabe notar o que refere o Prof. Freitas do Amaral quando, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, 2002, pp. 135/136, citando o Prof. V. Fausto de Quadros, nos diz que “[...] a Administração Pública está obrigada a obedecer à *bona fide* nas relações com os particulares. Mais: ela deve mesmo dar, também aí, o exemplo aos particulares da observância da boa fé, em todas as suas manifestações, como núcleo essencial do seu comportamento ético. Sem isso, nunca se poderá afirmar que o Estado (e com ele outras entidades públicas) é *pessoa de bem*”.

Por outro lado, o princípio da confiança é também tido como uma decorrência do princípio da segurança jurídica, indissociável do Estado de Direito, que tendo de garantir um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas jurídicas que lhes forem criadas, é geradora de confiança dos cidadãos na tutela jurídica da Administração Pública.

Relativamente aos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, diz-nos o Prof. J. J. Gomes Canotilho *in* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina - Coimbra, 1998, p. 250 e segs, que os referidos princípios andam estreitamente associados, considerando-se que “[...] a **segurança jurídica** está conexionada com elementos objectivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a **protecção da confiança** se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos”. Em qualquer caso, acrescenta o referido Professor, *idem*, que o “[...] **princípio geral da segurança jurídica** em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas mesmas normas”.

Decorre desta doutrina, que as pessoas ao alienarem os seus veículos não-de estar seguras de que, caso procedam à venda dos veículos de que são proprietários, e não sendo os mesmos registados em nome dos adquirentes, os efeitos jurídicos daí resultantes serão os previstos e decorrentes das normas legais em vigor e da sua adequada interpretação, face às finalidades legais dessas mesmas normas, o que, *in casu*, levou a que o tribunal arbitral

considerasse o registo como presunção ilidível da existência do direito e que só as pessoas que provocam custos viários e ambientais devam ser tributadas.

A melhor forma de, no caso dos autos, se garantir a segurança jurídica, em sentido amplo, é, assim, a concretizada por via da interpretação feita pelo tribunal arbitral, quando considera estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, uma presunção legal ilidível, permitindo a qualquer cidadão, que proceda à venda, a uma terceira pessoa, de um veículo automóvel, a possibilidade de demonstrar que, aquando da exigibilidade do IUC, já não era seu proprietário nem responsável pelo pagamento desse imposto.

- Para além do que atrás fica referido, importará ainda saber se a interpretação perfilhada pelo tribunal arbitral, para além de não conflitar com qualquer dos referenciados princípios, se inscreve directa e substantivamente no contexto da ordem constitucional.

A propósito da interpretação da lei em face da Constituição, ou da interpretação conforme à Constituição, diz-nos o Prof. Jorge Miranda, *in* Manual de Direito Constitucional, TOMO II, Introdução à Teoria da Constituição, 2.ª edição, Coimbra Editora, 1987, p. 232 e segs, que do que se trata, antes de mais, é de “[...] levar em conta, dentro do elemento sistemático da interpretação, aquilo que se reporta à Constituição. Com efeito, cada disposição legal não tem somente de ser captada no conjunto das disposições da mesma lei e cada lei no conjunto da ordem legislativa; tem outrossim de se considerar no contexto da ordem constitucional [..]”. (sublinhado nosso)

O entendimento que considera estar consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC uma presunção legal ilidível suporta-se em diversos elementos de interpretação, entre os quais cabe referir o elemento sistemático, na medida em que a interpretação conforme à Constituição implica que dentro do elemento sistemático da interpretação, se leve em conta aquilo que se reporta à Constituição.

Sobre o mencionado elemento sistemático cabe referir o seguinte:

a) No entendimento de BAPTISTA MACHADO, *in* Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 183, o elemento sistemático “[...] *compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda o lugar sistemático que compete à*

norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico”.

b) É sabido que um princípio jurídico, no caso o *princípio da equivalência*, não existe isoladamente, antes está ligado por um *nexo íntimo* com outros princípios que integram, ao nível mais global, o respectivo ordenamento jurídico, no caso, com os demais princípios corporizados no sistema inscrito no CIUC, e com outros princípios constitucionalmente consagrados. Nesse sentido, cada artigo de um dado diploma legal, no caso o CIUC, só será compreensível se o situarmos, quer perante os demais artigos que o seguem ou antecedem, quer perante a ordem constitucional.

c) No que à sistematização do CIUC diz respeito, as preocupações de ordem ambiental foram determinantes para que o mencionado *princípio da equivalência* fosse, desde logo, inscrito no primeiro artigo do referido Código, o que, necessariamente conduz a que os artigos subsequentes, na medida em que têm assentamento em tal princípio, sejam por ele influenciados. Foi o que ocorreu, designadamente, com a base tributável, que passou a ser constituída por diversos elementos, particularmente pelos respeitantes aos níveis de poluição, e com as taxas do imposto, estabelecidas nos artigos 9.º a 15.º, que foram influenciadas pela componente ambiental, e, naturalmente, também com a própria incidência subjectiva, prevista no artigo 3.º do CIUC, que não poderá furtar-se à influência referida.

d) O referido *princípio da equivalência*, como assinala Sérgio Vasques, *in Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2001, p. 122 e segs, implica que “[...] o imposto deve corresponder ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública; ou ao custo que o contribuinte imputa à colectividade pela sua própria actividade”. Acrescenta o referido autor, *idem*, que “Assim, um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também.” Por isso, como também refere o citado autor, *idem*, a concretização do princípio da equivalência dita especiais exigências “[...] no tocante à incidência subjectiva do imposto [...]”.

O mencionado princípio que informa o actual Imposto Único de Circulação, inscreve-se nas preocupações ambientais estatuídas no n.º 2, alínea a) do art.º 66.º da CRP e na

necessidade de - tendo em vista assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável - se “*Prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão*”, preocupações estas, que são, manifestamente, consideradas na interpretação defendida pelo tribunal arbitral.

Por outro lado, o disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 66.º da Constituição, quando estatuí que, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida*”, comporta como corolário o *princípio do poluidor - pagador*, que concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar, estando, assim, a interpretação defendida pelo tribunal arbitral, em perfeita concordância com a ordem constitucional.

e) Cabe ainda deixar uma breve nota, apenas para suscitar a questão de saber por que razão as regras constantes do art.º 9.º do Código Civil obrigam o intérprete da legislação ordinária, quando é certo que o dito Código não ocupa qualquer lugar proeminente no sistema jurídico.

A esta questão responde o Prof. Jorge Miranda, *ibidem*, p. 230, quando considera que a “[...] conclusão para a qual se propende é que regras como estas são válidas e eficazes, não por constarem do Código Civil - pois este não ocupa nenhum lugar proeminente no sistema jurídico - mas, directamente, enquanto tais, por traduzirem uma vontade legislativa, não contrariada por nenhuma das disposições, a respeito do problema da interpretação (que não são apenas técnico-jurídicos) de que curam.”

Acrescenta o referido autor, *idem*, que “regras sobre estas matérias podem considerar-se substancialmente constitucionais e não repugnaria mesmo vê-las alçadas à Constituição em sentido formal.”

A propósito da problemática da interpretação e das suas regras, como se retira do Prof. José de Oliveira Ascensão, *in* O Direito, Introdução e Teoria Geral, 2.ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1980, pp. 352/353, deve sublinhar-se o carácter imperativo dessas regras, e a sua natureza vinculativa para o intérprete.

A interpretação que o tribunal arbitral faz do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC e os critérios que, para esse efeito, considerou, desde o elemento literal, até ao elemento sistemático, passando pelo elemento histórico e racional (ou teleológico), não colidem, assim, com quaisquer princípios constitucionais.

O n.º 1 do art.º 9.º do CC dispõe que a procura do pensamento legislativo deverá ter “[...] *sobretudo em conta [...] a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”, circunstâncias e condições essas, que, hoje mais do que nunca, são de sensibilidade pelo ambiente e de respeito pelas questões com ele relacionadas, e que se mostram inscritas no ordenamento constitucional.

Assim, face ao que se deixa referido, não parece, salvo o devido respeito, assistir razão à AT, na medida em que a interpretação considerada pelo tribunal arbitral, como sendo a única capaz de respeitar as finalidades legais, não viola qualquer dos princípios em questão, ou seja, os princípios da *confiança e da segurança jurídica*, da *eficiência* do sistema tributário e da *proporcionalidade*, sendo que, por outro lado, tal interpretação está expressa e substantivamente conforme aos princípios inscritos na Constituição.

Assim, não se vislumbra que a interpretação feita pelo tribunal, sobre o n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, contenda com quaisquer normas ou princípios constitucionais em vigor.

J - DA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DO VEÍCULO E DO VALOR DO REGISTO

63 - Antes de mais, deve acrescentar-se, face ao que adiante, explicitamente, se dirá sobre o valor do registo, que os adquirentes dos veículos tornam-se proprietários desses mesmos veículos por via da celebração dos correspondentes contratos de compra e venda, *com registo ou sem ele*.

64 - São três os artigos do Código Civil que importa ter em conta, a propósito da aquisição da propriedade de um veículo automóvel. São eles, desde logo, o art.º 874.º, que estabelece a noção de contrato de compra e venda, como sendo “[...] *o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço*”; o art.º 879.º, em cuja alínea a) se estatui, como efeitos essenciais do contrato de compra e venda, “*a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito*” e o art.º 408.º, que tem por epígrafe os contratos com eficácia real, e estabelece no seu n.º 1, que “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. (sublinhado nosso)

Estamos, com efeito, no domínio dos contratos com eficácia real, o que significa que a sua celebração provoca a transmissão de direitos reais, no caso, veículos automóveis,

determinada por mero efeito do contrato, como decorre expressamente da norma anteriormente mencionada.

65 - A propósito dos referidos contratos com eficácia real, cabe notar os ensinamentos de Pires de Lima e Antunes Varela, quando, em anotações ao art.º 408.º do CC, nos dizem que “*Destes contratos ditos reais (quoad effectum), por terem como efeito imediato a constituição, modificação ou extinção dum direito real (e não apenas as obrigações tendentes a esse resultado) distinguem-se os chamados contratos reais (quoad constitutionem), que exigem a entrega da coisa como elemento da sua formação (cfr. arts. 1129.º, 1142.º e 1185.º)*”.

Estamos, assim, perante contratos em que a propriedade da coisa vendida se transfere, sem mais, do vendedor para o comprador, tendo, como causa, o próprio contrato.

65 - Também da jurisprudência, designadamente do Acórdão do STJ n.º 03B4369 de 19/02/2004, disponível em: www.dgsi.pt, se retira que, face ao disposto no art.º 408.º, n.º 1, do C. Civil, “*a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei*”. É o caso do contrato de compra e venda de veículo automóvel (art.ºs 874.º e 879.º al. a) do C. Civil), o qual não depende de qualquer formalidade especial, sendo válido mesmo quando celebrado por forma verbal - conf. Ac do STJ de 3-3-98, in CJSTJ, 1998, ano VI, Tomo I, pág. 117”. (sublinhado nosso)

66 - Tendo o contrato de compra e venda, face ao que se deixa referido, natureza real, com as mencionadas consequências, há que considerar, também, o valor jurídico do registo automóvel objecto desse contrato, na medida em que a transação do referido bem está sujeita a registo público.

67 - Sobre o valor jurídico do registo automóvel importa, desde logo, ter em conta disposto no n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, relativo ao registo de veículos automóveis, quando estatui que “*O registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. (sublinhado nosso)

68 - Sendo claro, face à referida norma, qual a finalidade do registo, não há, porém, clareza, no âmbito do referido Decreto-lei, sobre o valor jurídico desse registo, importando considerar o artigo 29.º do mencionado diploma legal, relativo ao registo de propriedade

automóvel, quando aí se dispõe que “*São aplicáveis, com as necessárias adaptações, ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial, [...]*”. (sublinhado nosso)

69 - Neste quadro, para que possamos alcançar o procurado conhecimento sobre o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, importa ter em conta o que se estabelece no Código do Registo Predial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, quando dispõe no seu artigo 7.º que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo o define*”. (sublinhado nosso)

70 - A conjugação do disposto nos artigos atrás mencionados, particularmente o estabelecido no n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e no art.º 7.º do Código do Registo Predial, permite considerar, por um lado, que a função fundamental do registo é a de *dar publicidade à situação jurídica dos veículos*, permitindo, por outro lado, presumir que o *direito existe* e que tal *direito pertence ao titular* a favor de quem o mesmo está registado, *nos precisos termos em que está definido no registo*.

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

72 - A função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso, dos veículos e, por outro, permitir-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, daí que o registo *não constitua condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador*.

L - DO SUJEITO PASSIVO DO IUC NA VIGÊNCIA DO CONTRATO DE ALUGUER DE VEÍCULO AUTOMÓVEL (ALD)

73 - A existência de um contrato de promessa de compra e venda de um veículo automóvel acoplado ao designado contrato de ALD, como ocorre no caso dos autos, é tida como essencial para que o mesmo possa ser assimilável ao contrato de locação financeira. É o

que se retira da jurisprudência, nomeadamente do Acórdão do STJ de 14-05-2009, processo 08P4096, disponível em: www.dgsi.pt.

74 - Resulta do Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, com a última alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 30/2008, de 25 de Janeiro, designadamente do disposto no seu art.º 9.º que, entre outras, são obrigações do locador as de conceder o gozo do bem para os fins a que o mesmo se destina e o de vender o bem ao locatário, caso este queira, findo o contrato.

75 - Por outro lado, face ao estabelecido no art.º 10.º do referido diploma legal, nomeadamente nas alíneas a) dos seus n.ºs 1 e 2, ficamos a saber que são obrigações do locatário *pagar as rendas e usar e fruir o bem locado, o que significa que, na vigência de um contrato de locação financeira que tenha por objecto um veículo automóvel, só o locatário tem o seu gozo exclusivo.*

76 - Os contratos de ALD (cópias) juntos ao processo, que, aliás, se configuram como “*contratos-tipo*” que a Requerente celebra com os seus clientes, contêm, no quadro do seu clausulado, cláusulas, designadamente, respeitantes à “*Utilização e Manutenção do Veículo*”, estabelecendo a obrigação do locatário de utilização do veículo automóvel objecto do contrato, bem como outras relativas à responsabilidade do locatário manter uma conta bancária provisionada, com vista ao pagamento do valor das prestações do montante financiado.

77 - Os contratos de aluguer de veículos automóveis sem condutor, de longa duração - vulgo ALD - na modalidade de financiamento automóvel, em causa nos autos, celebrados entre a Requerente (locador) e cada um dos seus clientes (locatários), conferem a estes o *exclusivo gozo dos respectivos veículos*, sendo eles que os usam como se fossem os verdadeiros proprietários desses bens.

78 - A interpretação do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, face a tudo o que, a este propósito, atrás se deixou dito, tendo em conta, particularmente, a relevância legalmente conferida ao princípio da equivalência, não comporta a tributação, em IUC, do locador que, enquanto proprietário formal do veículo, não tem, conseqüentemente, qualquer potencial poluidor, o que significa que os danos advenientes para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis devem ser assumidos pelos seus *reais utilizadores*, como custos que só eles deverão suportar. Os locatários, esses sim, têm o pleno uso e fruição dos veículos,

conforme legalmente estabelecido, sendo os seus verdadeiros utilizadores e efectivos geradores dos danos ambientais, devendo, assim, responder pelo correspondente imposto, sendo este o entendimento que, face à *ratio legis* do CIUC, se deve colher do disposto no n.º 2 do art.º 3.º desse mesmo Código.

79 - Assim, a interpretação do n.º 2 do art.º 3.º do CIUC só admite perspectivar os locatários como os responsáveis pelo pagamento do IUC, importando notar o disposto no art.º 19.º do CIUC, quando, justamente, para efeitos do disposto no art.º 3.º do referido Código, ou seja, *para efeitos da incidência subjectiva*, vem impor às entidades que procedem à locação financeira a obrigação de fornecer à AT os *dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados*, o que revela, nomeadamente, que, para efeitos da referida *incidência*, se pretendeu conhecer quem são, a final, os reais utilizadores dos veículos locados, para que sejam eles, e não outros, a suportar o imposto único de circulação, o que, aliás, se revela em total sintonia com o dito princípio da equivalência, enquanto princípio estruturante do CIUC.

80 - Não há, assim, dúvidas sobre as pessoas que o legislador quis responsabilizar pelo pagamento do IUC, equiparando aos 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*. (cfr. art.º 3.º, n.º 2 do CIUC)

81 - Face ao que vem de referir-se, é nosso entendimento que, se vigorar um contrato de aluguer de veículo automóvel sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, na data da exigibilidade do imposto, o sujeito passivo desse imposto não é, à luz do disposto no n.º 2 do art.º 3.º do CIUC, o locador mas sim o locatário, não só por força da própria letra da lei, mas por ser este que tem o *exclusivo gozo do veículo* e, como tal, o intrínseco potencial poluidor, independentemente do registo do direito de propriedade se manter em nome do locador ou do não cumprimento da obrigação de comunicação prevista no art.º 19.º do CIUC, obrigação que, aliás, ao que se conhece, nunca foi regulamentada pela AT, seja, designadamente em termos de prazos, seja no tipo de formulário de comunicação.

82 - A propósito do mencionado art.º 19.º do CIUC, cabe referir que, contrariamente, ao alegado pela AT sobre a ausência de prova relativa ao cumprimento da obrigação de comunicação prevista no aludido artigo, relativamente aos contratos de locação

referenciados no presente processo, o Tribunal considera que tal obrigação foi cumprida. Com efeito,

83 - No quadro da prova testemunhal, a testemunha inquirida, que, note-se, para além de se mostrar, absolutamente, familiarizada com os procedimentos previstos no atrás mencionado art.º 19.º, matéria sobre a qual, aliás, vinha depor, evidenciou um claro conhecimento técnico do assunto, explicando ao Tribunal os mecanismos utilizados pela Requerente para levar ao conhecimento da AT todos os contratos de ALD que vão sendo celebrados.

84 - A este propósito ficou o Tribunal a saber que a Requerente aderiu, desde a vigência do actual CIUC, a uma funcionalidade disponibilizada pela AT que se traduz na possibilidade de, mensalmente, fazer o *download* do ficheiro relativo às matrículas dos veículos que constam do site da Administração Tributária, e por cujo pagamento de IUC é responsável.

85 - É nestas circunstâncias que a Requerente elege, periodicamente (no início e fim de cada mês), todos os veículos que nesse período estão sujeitos ao dito pagamento, identificando, por outro lado, os veículos que, sendo objecto de contrato de locação, não estão sob a sua responsabilidade, mencionando, para efeitos de IUC, a identificação dos locatários e do seu NIF, num “*campo específico*” existente para o efeito, fazendo depois o *upload* do ficheiro que, trabalhado nestes termos, é encaminhado para AT.

A explicação esclarecida e convincente da testemunha não deixa dúvidas de que os contratos de ALD em causa no processo foram, com a mencionada regularidade, levados ao conhecimento da AT, mostrando-se, deste modo, ter sido dado cumprimento à obrigação prevista no art.º 19.º do CIUC.

86 - Relativamente à obrigação prevista no mencionado artigo, deve notar-se, como já atrás já se aflorou, que, mesmo face à ausência de cumprimento da obrigação prevista no mencionado artigo por parte do locador, o sujeito passivo do IUC não deixaria, por isso, de ser o locatário. Na verdade, tendo a AT a necessidade de saber se a obrigação prevista no art.º 19.º do CIUC foi ou não cumprida, deve ter-se em conta que, de duas uma: ou a AT, no exercício, designadamente, dos seus poderes inscritos no princípio do inquisitório que, fixado no art.º 58º da LGT, estatui no sentido de 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”

(sublinhado nosso), tem conhecimento que a mesma foi cumprida, ficando, assim e desde logo, identificado o locatário, como sujeito passivo do imposto; ou fica a saber que tal obrigação não foi cumprida, o que, nem por isso, afasta o locatário da incidência subjectiva do IUC.

87 - Neste quadro, excepção feita aos veículos com as matrículas ...-...-...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -..., cujos contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, não se encontravam vigentes nas datas da exigibilidade do correspondente IUC, não sendo o seu pagamento da responsabilidade dos locatários, em todos os demais contratos relativos aos restantes catorze veículos, o pagamento do imposto cabia aos locatários.

M - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

88 - Os veículos com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -..., cujos contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, não se encontravam vigentes nas datas da exigibilidade do correspondente IUC, originaram liquidações de imposto, referentes ao ano de 2015, no montante de € 684,14, o que, reconduz o valor do imposto pago pela Requerente, relativamente aos restantes catorze veículos, ao valor total de € 2.730,39.

89 - Os restantes catorze contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, que se encontravam vigentes à data da exigibilidade do imposto, de cada um dos catorze veículos automóveis são, na perspectiva deste Tribunal arbitral, prova suficiente para se concluir pela aplicação do disposto no n.º 2, do artigo 3.º do CIUC, considerando-se, assim, meios idóneos para fazer prova da qualidade de locatários e, como tal, sujeitos passivos do IUC, não existindo, aliás, quaisquer elementos que permitam entender que os dados inscritos nesses contratos não correspondem à verdade contratual, sendo também certo que a lei, no caso, o n.º 1 do art.º 75.º da LGT, confere a esses documentos uma presunção de veracidade, o que significa que não tendo sido demonstrada pela AT a ausência de correspondência entre o teor desses documentos e a realidade, como não foi, o seu conteúdo deva considerar-se verdadeiro.

90 - Face ao que se deixa referido não se mostra provado que todos os veículos identificados nos autos fossem objecto de contratos de aluguer de veículo automóvel sem

condutor, de longa duração (ALD) vigentes na respectiva data da exigibilidade do imposto (anos 2013 e 2015).

91- O término dos quatro contratos atrás referenciados, ocorreu, respectivamente, para os veículos com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -..., em 22-12-2014, 29-12-2014, 29-12-2014 e 28-12-2014, verificando-se que as datas da exigibilidade do IUC se situam em 12-01-2015, 03-01-2015, 13-01-2015 e 13-01-2015, respectivamente, o que significa que, nestas datas, os sujeitos passivos do referido imposto não eram os locatários dos contratos em questão.

92 - Face ao que vem de referir-se, e tendo em conta, quer a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, quer a interpretação do n.º 2 desse mesmo artigo e a responsabilidade dos locatários, enquanto sujeitos passivos do imposto, quer o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, quer os contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor de longa duração (ALD), referentes aos catorze veículos identificados com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -..., que se encontravam em vigor nas datas da exigibilidade do correspondente IUC, cujo montante perfaz o total de € 2.730,39, os actos tributários referentes a estes veículos, não podem merecer o nosso acordo, seja porque não se teve em conta uma adequada interpretação e aplicação das normas legais de incidência subjectiva, o que consubstancia um erro de direito sobre os pressupostos, o que constitui violação de lei, seja porque os referidos actos assentaram numa matéria de facto, claramente divergente da efectiva realidade, o que consubstancia um erro de facto sobre os pressupostos e portanto violação de lei.

93 - Em suma, dir-se-á, em consonância com o que atrás se deixa exposto, que se consideram ilegais os actos de liquidação referentes aos catorze veículos identificados no artigo anterior, na medida em que, na data da respectiva exigibilidade do IUC, estavam vigentes contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, sendo sujeitos passivos do imposto os respectivos locatários, e não a Requerente, face ao disposto no n.º 2 do art.º 3.º do CIUC, devendo notar-se que o montante liquidado e pago, com referência a tais veículos corresponde à quantia de € 2.730,39.



CONCLUSÃO

98 - No quadro circunstancial que se tem vindo a referir, conclui-se que se na data da exigibilidade do imposto vigorar um contrato de aluguer de veículo automóvel, sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, sujeito passivo do IUC é o locatário, mesmo que o registo do direito de propriedade do veículo constante da Conservatória do Registo Automóvel se encontre feito em nome da entidade locadora, e que a mesma não tenha dado cumprimento à obrigação de comunicação prevista no art.º 19.º do CIUC, desde que seja feita prova da existência do referido contrato.

99 - Tendo os actos de liquidação de IUC relativos aos veículos com as matrículas ...-... - ...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -..., sido, fundamentalmente, suportados, quer na ideia de que, no quadro de um contrato de aluguer de veículo automóvel, sem condutor, de longa duração - ALD - na modalidade de financiamento automóvel, em vigor, aquando de exigibilidade do IUC, os sujeitos passivos do imposto são os locadores, face ao estabelecido no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, quer na consideração de matéria de facto divergente da realidade, a AT faz, por um lado, errada interpretação e aplicação das referidas normas legais, cometendo um erro de direito sobre os pressupostos, o que constitui violação de lei, cometendo, por outro, um erro de facto sobre os pressupostos e portanto violação de lei.

100 - Face a estes erros sobre os pressupostos de facto e de direito em que assentam os referidos actos de liquidação, tem o pedido de pronúncia arbitral subjacente ao presente processo de ser julgado parcialmente procedente, justificando-se a anulação desses actos de liquidação, com todas as consequências legais.

III - DECISÃO

101 - Destarte, atento a todo o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar parcialmente procedente, por provado, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de pronúncia arbitral no que concerne à anulação dos actos de liquidação de IUC, respeitantes aos veículos com as matrículas ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -...; ...-... -... e ...-... -...;

- Anular, conseqüentemente, os actos de liquidação de IUC, referentes ao ano de 2013 e 2015, respeitantes aos veículos, tal como atrás se deixam mencionados;
- Condenar a AT ao reembolso da quantia de € 2.730,39 obtida nos termos que atrás se indicam, no número 96, referente ao IUC e aos juros compensatórios que foram pagos, respeitantes ao ano de 2013 e 2015, e ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento da referida quantia, até ao integral reembolso da mesma;
- Condenar a Requerente e a Requerida em custas, que se fixam, para cada uma, na proporção de 20% para Requerente e de 80% para a Requerida.

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC (ex-315.º, n.º 2) e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 2.730,39.

CUSTAS

De harmonia com o disposto no artigo 12.º, n.º 2, *in fine*, no art.º 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa, fixa-se o montante das custas totais em € 612,00.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Julho de 2016

O Árbitro

António Correia Valente