

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº: 371/2015 - T

Tema: IUC - Incidência subjetiva; locação financeira; presunções legais

Decisão Arbitral¹

Requerente – A..., S. A.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 26 de Agosto de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., S. A. (doravante designada por “*Requerente*”), pessoa colectiva nº ..., com sede na Rua ..., nº ..., em Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 9 de Junho de 2015, ao abrigo do disposto no artigo 4º e do nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral proceda à “(...) *declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos 21 actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes aos 17 veículos identificados (...)*”, bem como ao “*reembolso do montante de € 2.318,71, respeitante ao imposto*”.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

indevidamente pago pela Requerente” e ao “pagamento de juros indemnizatórios, pela privação do referido montante (...).”

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 11 de Junho de 2015 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 27 de Julho de 2015, a Requerida apresentou requerimento, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13º do RJAT, no sentido de comunicar a intenção de proceder à revogação das liquidações de Imposto Único de Circulação (IUC) a seguir identificadas, bem como os respectivos juros, no valor global de EUR 1.504,91:²

Nº LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE
...	26-04-	...-...-...	2013	247,36
...	2015		2014	261,78
...	25-04-	...-...-...	2013	55,55
...	2015		2013	54,88
...	25-04-	...-...-...	2013	54,88
...	2015		2013	54,88
...	26-04-	...-...-...	2014	164,99
...	2015		2013	54,54
...	26-04-	...-...-...	2014	53,53
...	2015		2013	138,27

² O valor total que foi indicado no requerimento apresentado pela Requerida era de EUR 1.504,61, havendo assim uma diferença de EUR 0,30 (a menos) face ao valor real que resulta do somatório do imposto e juros constante das notas de liquidação de IUC identificadas e objecto de anulação.

...	2015		2014	134,40
...	03-02- 2015	...-...-...	2013	228,16
...	26-04- 2015	...-...-...	2014	56,57

- 1.5. Tendo em consideração a intenção de revogação parcial manifestada pela Requerida (vide ponto anterior), foi a Requerente notificada, em 27 de Julho de 2015, do teor do despacho do Exmo. Senhor Presidente do CAAD, face ao circunstancialismos previsto no artigo 13º, nº 2 do RJAT, para se pronunciar sobre o prosseguimento do procedimento arbitral relativo ao pedido apresentado em 9 de Junho de 2015.
- 1.6. A Requerente, em 5 de Agosto de 2015, apresentou requerimento no sentido de informar que *“sem prejuízo de aceitar expressa e integralmente a revogação de actos de liquidação realizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...), mantém o interesse no prosseguimento dos presentes autos arbitrais (...) relativamente aos actos de liquidação que não foram objecto de revogação pela AT”* (sublinhado nosso).
- 1.7. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 07 de Agosto de 2015, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.8. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

- 1.9. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 26 de Agosto de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.10. Em 30 de Setembro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que *“deverá ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados (máxime, os não revogados em momento anterior à constituição do tribunal arbitral) e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido”*.
- 1.11. Em 30 de Setembro de 2015, foi emitido despacho arbitral no sentido das Partes se pronunciarem, no prazo de cinco dias, sobre a possibilidade:
- 1.11.1. De dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, e,
- 1.11.2. De dispensa da apresentação de alegações.
- 1.12. Em 1 de Outubro de 2015, ambas as Partes apresentaram requerimentos em resposta ao teor do despacho arbitral referido no ponto anterior, no sentido de não se oporem à dispensa, quer da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, quer da apresentação de alegações.
- 1.13. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho datado de 8 de Outubro de 2015, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, tendo ainda em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no

artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT], prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como prescindir da apresentação de alegações, tendo sido designado o dia 26 de Outubro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

- 1.14. No mesmo despacho, foi a Requerente ainda advertida que “*até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD*”.
- 1.15. Em requerimento apresentado pela Requerente, em 9 de Outubro de 2015, foi por esta solicitado o esclarecimento se devia “*proceder ao pagamento de algum montante adicional (...) a título de taxa de arbitragem*” tendo em consideração que já tinha procedido “*ao pagamento da taxa de arbitragem global que corresponde ao valor actual do processo*” [dado que a Requerida efectuou a revogação parcial, previamente à constituição do Tribunal Arbitral, de 12 dos 21 actos de liquidação de IUC objecto do pedido de pronúncia arbitral, o valor do processo reduziu de EUR 2.318,71 para EUR 1.504,91].
- 1.16. Na sequência do requerimento identificado no ponto anterior, este Tribunal Arbitral esclareceu a Requerente, através de despacho arbitral, datado de 12 de Outubro de 2015, que “*tendo em consideração o disposto no artigo 4º, nº 4 e nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [de que a fixação do montante das custas finais do processo arbitral (...) é efectuada na decisão arbitral que vier a ser proferida pelo tribunal arbitral (...)] sendo que “a conta final é enviada às partes após o trânsito em julgado da decisão e (...) o CAAD reembolsará o sujeito passivo no montante que lhe for devido”], deverá proceder, até à data da prolação da decisão arbitral (26 de Outubro de 2015), ao pagamento da taxa arbitral subsequente (o que veio a fazer em 13 de Outubro de 2015) (sublinhado nosso).*

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente pretende, no pedido de pronúncia arbitral inicialmente apresentado, a anulação de “21 actos de liquidação relativos ao IUC respeitantes ao 17 veículos identificados (...)” com o conseqüente “reembolso do montante (...) de imposto indevidamente pago (...)” e “o pagamento de juros indemnizatórios, pelo privação do referido montante (...)”.
- 2.2. Contudo, tendo em consideração a intenção manifestada pela Requerida de revogação dos actos de liquidação (imposto e juros) identificados no ponto 1.4., supra, no valor global de EUR 1.504,91, todas as referências apresentadas no pedido e a seguir descritas serão consideradas como efectuadas apenas com respeito às liquidações não revogadas, cujo valor total ascende, por diferença, a EUR 813,80, e relativamente às quais a Requerente manifestou intenção de prosseguir com o pedido de pronúncia arbitral.

Introdução - Da identificação dos actos sobre que recai o presente Pedido de Pronúncia Arbitral

- 2.3. Começa a Requerente por afirmar no seu pedido de pronúncia arbitral que “*todos estes actos de liquidação adicional de imposto assentam nos mesmos factos e (...) nos mesmos fundamentos de direito*” pois “*todos eles pressupõem o mesmo entendimento jurídico-tributário: o de que, na pendência dos respectivos contratos de locação financeira (...) a entidade locadora dos veículos (...) é responsável pelo pagamento de IUC, em vez do correspondente locatário*”.
- 2.4. Assim, “*considerando esta identidade de factos tributários, de fundamentos de facto e de direito e (...) do tribunal competente para a decisão, (...) ao elevado número de viaturas e ao volume de documentação necessária para comprovar os factos (...)*”

alegados, optou a Requerente por (...) agregar as liquidações adicionais cuja legalidade se contesta num único pedido de pronúncia arbitral (...), tendo em consideração o princípio da economia processual (...)".

Questão Prévia - Da legitimidade do Requerente para deduzir o presente Pedido de Pronúncia Arbitral

2.5. Neste âmbito, refere a Requerente que *“alguns dos actos de que aqui se reclama foram dirigidos ao Requerente (...)”* e *“o (...) acto de liquidação nº 21 foi dirigido à B... S. A. SUCURSAL EM PORTUGAL (...), anteriormente designada por C... - ... S.A.”* que se tratava *“de uma sucursal em Portugal que (...) foi extinta (...)”* e cujo *“conjunto de activos e passivos (...) foi (...) incorporado na aqui Requerente (...)”*³.

2.6. Deste modo, a Requerente tendo-se tornado titular de todos os activos e passivos que pertenciam anteriormente à referida sucursal, assumiu *“(...) a posição de locadora em todos os contratos de leasing que se encontravam então em vigor na esfera jurídica da B...”*, *“designadamente, o contrato relativo ao veículo (...) identificado na linha nº 21 do ANEXO A, cujo IUC está aqui em discussão”* pelo que, conclui a Requerente, é esta entidade que *“detém legitimidade processual para apresentar o (...) pedido de pronúncia arbitral”*.⁴

A factualidade relevante

2.7. *“A Requerente (...) é uma instituição de crédito (...)”* e, *“de entre as suas áreas de actividade, assume especial relevância o financiamento ao sector automóvel (...)”*, pelo que *“uma parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração (...) de*

³ Conforme resulta da cópia dos documentos que a Requerente anexou com o pedido de pronúncia arbitral (Anexo C).

⁴ A liquidação de IUC relativo ao ano de 2014, respeitante à viatura identificada (matrícula ...-...-...) foi uma das que foi objecto de revogação preliminar pela Requerida (vide ponto 1.4., supra), pelo que a respectiva liquidação já não será objecto de análise.

contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis”.

2.8. Esclarece a Requerente que *“durante o período que vier a ser estipulado no contrato (...)”* o *“locatário mantém o gozo temporário do veículo - que permanece propriedade da Requerente -, mediante remuneração (...) sob a forma de rendas; podendo vir a adquirir o veículo, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual”.*

2.9. Ora, segundo a Requerente, tendo em conta que:

2.9.1. *“Os veículos automóveis identificados (...) foram dados em locação financeira (...) aos clientes ali também identificados (...)”;*

2.9.2. A referida *“locação (...) se encontrava em vigor no ano (...) em que se venceu a obrigação de pagar o IUC associado (...)”;*

2.9.3. *“O potencial de utilização destes veículos jamais pertenceu à aqui Requerente”;*

Conclui que *“(...) não pode assumir (...) a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado”.*

A Fundamentação da AT

2.10. A Requerente *“não concorda e não se conforma (...)”* com o entendimento da Requerida de que *“(....) a entidade locadora de determinado automóvel é, à luz do Código do Imposto Único de Circulação (...) responsável pelo seu pagamento, ou seja, é o sujeito passivo deste imposto”* porquanto entende que este é *“(...) absolutamente ilegal”.*

Do Direito – Da ratio subjacente ao IUC

- 2.11. Defende a Requerente que subjacente à regra de incidência deste imposto (“o IUC é o tributo que visa onerar os contribuintes pelo custo ambiental e viário que lhes está associado, numa lógica de equivalência e igualdade tributária”) “está (...) o pressuposto do potencial de utilização de veículos automóveis (...) precisamente porque tem à sua disposição o direito de utilizar um veículo – gerador de determinado nível de poluição, desgaste das vias (...), que aquele sujeito passivo em um potencial acrescido de provocar danos ao ambiente e às infra-estruturas, danos que justificam (...) a sua tributação em sede de IUC”.⁵
- 2.12. Segundo a Requerente, “o peso da componente ambiental” foi “um dos pontos centrais da reforma global da tributação automóvel” efectuada em 2007.
- 2.13. Nesta medida, “o critério determinante de tributação deixou de ser (exclusivamente) a cilindrada, e passou a decorrer (...) de indicadores da capacidade poluidora de um veículo, sendo certo que como elemento estruturante e unificador destas categorias, consagra-se o princípio da equivalência, deixando-se assim claro (...) que o imposto (...) se subordina à ideia de que os contribuinte devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária” (sublinhado nosso).⁶
- 2.14. Assim, e citando também D...⁷, conclui a Requerente que o encargo associado ao IUC compete “em primeira linha, à pessoa ou entidade que tem o potencial de utilização do referido automóvel; i.e., que tenha o potencial de produção da poluição que se pretende (...) desincentivar”, o qual será, “na maioria dos casos,

⁵ Neste âmbito, a Requerente cita a Proposta de Lei nº 118/X, que precedeu a Lei nº 22-A/2007, diploma que promoveu a substituição do extinto Imposto Automóvel pelo actual IUC.

⁶ Neste propósito, cita a Requerente os motivos apresentados pelo então Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da votação da Proposta de Lei no Parlamento.

⁷ Em parecer realizado a pedido da Associação Portuguesa de Leasing, Factoring e Renting, cuja cópia a Requerente anexou ao processo (Anexo D).

(...) o proprietário do automóvel (...)", por ser o seu "(...) utilizador por excelência (...)" é "(...) o seu utilizador mais facilmente detectável (...)".

2.15. Nestes termos, entende a Requerente que nos casos em que se verifica "*um desfasamento entre o comportamento que consiste na razão de ser desta figura tributária (...) e a realidade concreta (...)*", "*a ratio subjacente ao imposto sob consideração resulta violada (...)*".

2.16. Na verdade, para a Requerente, nos casos em que "*o proprietário não teve, não tem, e jamais terá – enquanto o contrato vigorar – o potencial de utilização*" de um veículo, não fará sentido "*à luz da teleologia que perpassa este imposto, que seja o proprietário onerado com o dever de pagar o IUC*".⁸

Do Direito – Da legitimidade substantiva do locatário

2.17. Neste âmbito, refere a Requerente que nos casos de locação financeira, "*o legislador optou (...) por onerar com a obrigação de imposto não os proprietários, mas os indivíduos a quem cabe o gozo (...) exclusivo dos automóveis*", ou seja, "*os locatários financeiros (...) ou locatário com opção de compra*".⁹

Do Direito – Do contrato de locação financeira

2.18. A este respeito, a Requerente refere que "*num contrato de locação financeira, dúvidas não restam de que o direito de utilizar o bem é subtraído ao respectivo proprietário (...) para integrar na esfera do locatário*" pois de acordo com a definição apresentada por Diogo de Leite Campos, "*a locação financeira pode ser definida como o contrato a médio ou a longo prazo dirigido a financiar alguém, não através da prestação de uma quantia em dinheiro, mas através do uso de um bem*"

⁸ Nesta matéria, cita a Requerente Baptista Machado, in "*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*", página 186.

⁹ Aqui, e uma vez mais, a Requerente cita D... no parecer já referido na nota de rodapé nº 7.

proporcionando-se “ao locatário não tanto a propriedade de determinados bens, mas a sua posse e utilização para determinados fins (...)”.¹⁰

Do Direito – Da ilegitimidade das entidades locadoras para pagar o IUC

2.19. Assim, neste âmbito, reitera a Requerente que “vigorando um contrato de locação financeira no momento em que se torna exigível o IUC, é ao locatário, e não ao locador (...) que compete liquidá-lo”, pelo que não é “a Requerente o sujeito passivo do IUC relativamente aos contratos de locação financeira de que é parte (...)”.¹¹

Do Direito – Da jurisprudência arbitral

2.20. Aqui, refere a Requerente que tem sido na esteira do seu entendimento que “tem sido decidido” em matéria de “decisões arbitrais proferidas (...) sobre esta temática, no âmbito da arbitragem tributária”.¹²

Das custas do presente processo arbitral e juros indemnizatórios

2.21. A este respeito, entende a Requerente que não sendo responsável pelas liquidações de IUC (porquanto entende que estas são “da exclusiva e única responsabilidade da AT”), será à Requerida a quem se deve pedir a responsabilidade “pelo pagamento de juros indemnizatórios e pela assunção das custas arbitrais”.

Da intenção de não designar Árbitro

¹⁰ Vide Ensaio de Análise Tipológica do Contrato de Locação Financeira, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. XXIII, página 10.

¹¹ Nesta matéria, cita a Requerente o Professor Dr. E..., em Parecer emitido a pedido da Associação de Instituições de Crédito Especializado (ASFAC), cuja cópia foi anexado aos autos (Anexo E), no sentido que “teremos de os considerar (aos locatários) sujeitos passivos únicos desse imposto, dado que não existe qualquer norma legal que, directa ou indirectamente, atribua às locadoras (...)” essa responsabilidade.

¹² A este respeito, a Requerente cita diversas decisões arbitrais proferidas em matéria de arbitragem tributária, nomeadamente, as proferidas no âmbito dos processos nº 14/2013, nº 27/2013-T e nº 73/2013-T, para além de enumerar muitas outras que “concluem exactamente no mesmo sentido”.

2.22. Por último, refere ainda a Requerente “(...) *que não pretende designar árbitro*” no âmbito deste processo.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida na resposta apresentada defendeu-se por impugnação tendo, em síntese, apresentado os seguintes argumentos:

Quanto ao erro sobre os pressupostos

3.2. Neste âmbito, defende a Requerida 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*” porquanto “*o entendimento propugnado (...) incorre 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*”.

Da incidência subjectiva do IUC

3.3. A este respeito, alega a Requerida que “*o primeiro equívoco subjacente à interpretação defendida pela Requerente prende-se com uma enviesada leitura da letra da lei*” (...) porquanto esta estabelece que “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas (...) em nome das quais os mesmos se encontrem registados*”.

3.4. Nestes termos, prossegue a Requerida que “*é imperativo concluir que (...) o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como (...) proprietários (...), as pessoas em nome das quais os (...) os veículos se encontrem*

registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal”, defendendo assim o afastamento da consagração de uma presunção por parte do legislador.

- 3.5. Assim, defende a Requerida que *“em face desta redacção não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende a Requerente (...) tratando-se (...) de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção (...) foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel”*¹³, pelo que, para a Requerida, *“o artigo 3º do CIUC não comporta qualquer presunção legal (...)”*.

Da interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime

- 3.6. Entende a Requerida que *“da articulação entre o âmbito da incidência subjectiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objecto de registo (...) geram o nascimento da obrigação de imposto (...)”* sendo que este se *“considera exigível no primeiro dia do período de tributação (...)”*.
- 3.7. Ou seja, *“o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação direta com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo”*.
- 3.8. Assim, *“na falta de tal registo (...) será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Requerida (...) não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e*

¹³ Para reforço deste entendimento, a Requerida cita a decisão proferida no âmbito do Processo nº 210/13.0BEPNF do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (tendo anexado cópia deste decisão com a Resposta apresentada), nos termos da qual *“a falta de registo em nome do novo adquirente faz com que a incidência subjectiva do IUC (...) se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação efectiva”*.

documentos públicos e, como tal, autênticos (...) pelo que a não atualização do registo será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português, enquanto sujeito ativo deste Imposto”.

3.9. Prossegue a Requerida argumentando que, *“a aceitar-se a posição defendida pela Requerente (...) a Requerida teria de proceder à liquidação de IUC relativamente a esse outrem identificado pela pessoa constante do registo automóvel a quem havia primeiramente liquidado o IUC (...)”.*

3.10. *“Por sua vez, após liquidar o IUC relativamente a esse outrem, este também poderia alegar e provar que entretanto já celebrou (...) locação financeira (...) com um outro terceiro, mas que este também não registou (...)”, “(...) e assim sucessivamente (...)”, “colocando (...) em causa o prazo de caducidade do imposto” e, por isso, no entender da Requerida, “não pode de todo acompanhar-se tal leitura”.*

Da interpretação que ignora o elemento teleológico de interpretação da lei

3.11. Neste sentido, alega a Requerida que, tendo em consideração o teor dos debates parlamentares¹⁴ em torno da aprovação do Decreto-Lei n.º 20/2008, de 31 de Janeiro, *“resulta inequivocamente que o IUC é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos”,* de modo a *“evitar os problemas (...) relacionados com o facto de existirem muitos veículos não registados em nome do real proprietário”.*¹⁵

¹⁴ Relativos à sessão de 12 de Março de 2008.

¹⁵ Na mesma esteira, é citada a recomendação n.º 6-B/2012 do Provedor de Justiça, datada de 22 de Junho de 2012, nos termos da qual se refere que *“(...) com a aprovação da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de julho, diploma que aprovou o Código do Imposto Único de Circulação e que veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel (...) os sujeitos passivos do imposto passaram a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública (...)”* pelo que *“a nível fiscal (...) o Imposto Único de Circulação é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos”.*

3.12. Na verdade, de acordo com a posição defendida pela Requerida, “*o novo regime de tributação do IUC veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando a ser sujeitos passivos do imposto os proprietários constantes do registo de propriedade (...)*”.

3.13. Assim, segundo a Requerida, “*resulta claro que os atos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei*”, na medida em que à luz do disposto na legislação aplicável, “*era a Requerente, na qualidade de proprietária constante da Conservatória do Registo Automóvel, o sujeito passivo do IUC*”.

3.14. Por último, refere ainda a Requerida que “*sempre cabia a esta última (Requerente) demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19º do CIUC*”¹⁶.

3.15. Ora, segundo a Requerida, “*nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação, como aliás lhe competia, pelo que necessariamente terá de improceder a pretendida ilisão do artigo 3º aqui em causa*”, sendo “*forçoso concluir que (...) é o sujeito passivo do imposto*”.

Da interpretação desconforme à Constituição

3.16. Neste âmbito, entende a Requerida que “*a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação se traduz na violação do princípio da confiança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade*”.¹⁷

¹⁶ Ou seja, ter a Requerente demonstrado que deu cumprimento ao disposto naquele artigo nos termos do qual “*(...) ficam as entidades que procedam à locação financeira, locação operacional ou aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação dos utilizadores dos veículos locados*”.

¹⁷ Neste sentido, cita a Requerida a exposição de motivos referente à Proposta de Lei n.º 118/X, ou seja, à proposta de reforma global da tributação automóvel.

Do pagamento dos juros indemnizatórios e da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

- 3.17. A este respeito, alega a Requerida que “*o registo da propriedade constitui um elemento essencial no sistema de informação entre a Requerida e demais entidades públicas (...) e com as forças da autoridade (...) com vista à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização do (...) IUC*”.
- 3.18. Assim, “*a transmissão da propriedade de veículos automóveis não é susceptível de ser controlada pela Requerida, pois inexistente qualquer obrigação acessória declarativa quanto a esta matéria (...) significando isto que o IUC é liquidado de acordo com a informação registral (...) transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado*”.
- 3.19. Em resumo, alega a Requerida que “*o IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida (...)*” pelo que “*não tendo a Requerente cuidado da actualização do registo automóvel (...) forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível*”, levando “*(...) a Requerida a limitar-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita (...)*”.¹⁸
- 3.20. “*Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente*” pelo que, conseqüentemente, “*deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral (...)*”.
- 3.21. Nestes termos, conclui a Requerida a resposta apresentada no sentido que “*deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na*

¹⁸ Neste âmbito, a Requerida cita a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 26/2013.

*ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados, (...) e absolvendo-se (...) a Requerida do pedido”.*¹⁹

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT.²⁰
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. A cumulação de pedidos é legal, por se verificarem os pressupostos exigidos no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, ou seja, a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.5. No que diz respeito ao valor do Pedido de Pronúncia Arbitral, o mesmo ascendeu inicialmente a EUR 2.318,71, porquanto dizia respeito ao pedido de “(...) *declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos 21 actos de liquidação relativos ao IUC*

¹⁹ Note-se que se trate, pelos motivos já expostos, da improcedência do pedido de pronúncia arbitral quanto aos actos de liquidação de IUC não revogados preliminarmente pela Requerida (vide ponto 1.4., supra).

²⁰ Refira-se que, sendo a data limite para pagamento voluntário das liquidações objecto do pedido de pronúncia arbitral a de 4 de Junho de 2015 (conforme cópias dos documentos n.º 3, 6, 7, 8, 9, 10, 12 e 16 anexos pela Requerente), e tendo o pedido sido apresentado a 26 de Agosto de 2015, não estava ainda, nesta data, decorrido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

respeitantes aos 17 veículos identificados (...)”, conforme indicado no ponto 1.2., supra.

- 4.6. Tendo em consideração o disposto no artigo 306º e no artigo 297º, ambos do CPC, “*cumulando-se na mesma acção vários pedidos, o valor é a quantia correspondente à soma dos valores de todos eles*”, pelo que sendo pedido, no caso em análise, a anulação das liquidações de IUC, dos anos 2013 e 2014, das viaturas identificadas no processo, o valor inicial do pedido correspondia ao total dessas liquidações, ou seja, a EUR 2.318,71.
- 4.7. Contudo, com a comunicação efectuada pela Requerida, datada de 27 de Julho de 2015, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13º do RJAT, no sentido de proceder à revogação das liquidações de IUC (imposto e juros), identificadas no ponto 1.4., supra, no valor global de EUR 1.504,91 [e a respectiva aceitação da revogação pela Requerente, bem como o interesse manifestado quanto ao prosseguimento dos presentes autos arbitrais (vide ponto 1.6., supra)], o processo continuou relativamente às liquidações de IUC remanescentes, no montante total de EUR 813,80 (imposto e juros).
- 4.8. Em consequência, o valor do processo fixa-se em EUR 813,80, com implicações no montante de custas finais do processo, as quais de acordo com o disposto no artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem, serão fixadas pelo Tribunal Arbitral, no capítulo da Decisão.
- 4.9. Não foram identificadas nulidades no processo.
- 4.10. Não existem excepções nem questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.
- 4.11. Nestes termos, serão as seguintes as questões a decidir:

- 4.11.1. O artigo 3º do Código do IUC consagra ou não uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, enquanto sujeitos passivos de imposto, de modo a afastar a presunção de que são considerados como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados?
- 4.11.2. A Requerente conseguiu demonstrar, em matéria de procedimento arbitral, que não era, à data das liquidações de IUC objecto deste processo²¹, o sujeito passivo do imposto, logrando ilidir a presunção referida no ponto anterior?
- 4.11.3. As liquidações de IUC efectuadas pela Requerida enfermam, em consequência, de ilegalidade, face ao disposto na legislação aplicável?

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

- 5.1. A Requerente é uma instituição de crédito, autorizada para exercer a sua actividade em Portugal, estando sujeita à supervisão do Banco de Portugal.
- 5.2. No âmbito da sua actividade, a Requerente exerce, entre outras, a actividade de financiamento ao consumo, celebrando para o efeito contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.
- 5.3. Assim, a Requerente, no âmbito da sua actividade, foi notificada em 2015 das seguintes liquidações IUC, conforme cópias de documentos anexadas ao processo:

²¹ E não revogadas preliminarmente pela Requerida (vide ponto 1.4., supra).

LIQUIDAÇÃO	DATA	MATRÍCULA	ANO	MONTANTE ²²	DOC.
...	25-04- 2015	...-...-...	2013	59,28	3
...	26-04- 2015	...-...-...	2014	53,87	6
...	26-04- 2015	...-...-...	2013	37,61	7
...	2015	...-...-...	2014	43,09	7
...	25-04- 2015	...-...-...	2013	100,37	8
...	25-04- 2015	...-...-...	2013	222,39	9
...	25-04- 2015	...-...-...	2013	34,33	10
...	25-04- 2015	...-...-...	2013	34,22	12
...	25-04- 2015	...-...-...	2013	228,64	16

5.4. Com relevância para a decisão do pedido, considera-se como provada a existência de Contratos de Locação Financeira celebrados entre a Requerente (locadora) e os respectivos locatários (conforme cópias anexados com o Pedido), no período a que respeitam as liquidações de IUC (2013 e 2014), para cada uma das viaturas identificadas no ponto anterior (à exceção da situação referida no ponto seguinte), dos quais se pode extrair, resumidamente, a seguinte informação

Nº DE CONTRATO	MATRÍCULA	INÍCIO DO CONTRATO	Nº RENDAS	LOCATÁRIO	DOC.
2007....	...-...-...	03-07-2007	72	F...	20

²² Todos os montantes foram pagos em 28-05-2015, conforme vinheta de pagamento aposta em cada uma das cópias das liquidações anexadas ao processo pela Requerente.

2008...-...-...	26-05-2008	84	G...	23
2006.....	...-...-... ²³	05-07-2006	84	H...	24
2009....	...-...-...	25-06-2009	60	I... - ... Unipessoal Lda. ²⁴	25
2008....	...-...-...	24-07-2008	60	J..., S.A. ²⁵	26
2007....	...-...-...	17-09-2007	72	K...	27
2008....	...-...-...	31-07-2008	60	L... Lda. ²⁶	29
2009....	...-...-...	11-12-2009	48	M...	33

5.5. No que diz respeito à liquidação de IUC n° ..., de 26 de Abril de 2015, relativa ao ano 2014, da viatura matrícula ...-...-..., entendeu este Tribunal que, tendo em conta a data de celebração do contrato (n° 2006....) em 5 de Julho de 2006 (**Doc. n° 24**), o n° de rendas indicado no mesmo (84 rendas, ou seja, 7 anos de vigência contratual), bem como a data da matrícula da viatura (Junho), em conformidade com o disposto no artigo 4º, n° 2 do Código do IUC, no período de tributação iniciado naquela data (Junho de 2014), a referida viatura já não estava abrangida pelo contrato (cujas cópia foi disponibilizada pela Requerente), dado que o mesmo terá terminado em Julho de 2013.²⁷

5.6. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Dos factos não provados

²³ Para esta viatura estão em causa duas liquidações de IUC, uma relativa ao ano 2013 e outra relativa ao ano 2014, conforme indicado no ponto 5.3., supra.

²⁴ Com cópia de documento de "Reconhecimento com menções especiais por semelhança" n° .../..., de 25 de Junho de 2009.

²⁵ Com cópias de documentos de reconhecimento de assinaturas e verificação de poderes para o acto (n° ... e n° ...), ambos de 24 de Julho de 2008.

²⁶ Com cópia de documento notarial de reconhecimento de assinaturas, qualidade e poderes para o acto, datado de 31 de Julho de 2018.

²⁷ Neste âmbito, foi ainda tido em consideração que, de acordo com o disposto no artigo 6º, n° 3 do Código do IUC, "o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n° 2 do artigo 4º" daquele Código.

5.7. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

Da incidência subjectiva do IUC

6.1. A questão aqui subjacente será a da verificação da legalidade das nove liquidações de IUC (não revogadas preliminarmente pela Requerida), notificadas à Requerente e objecto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

6.2. Com efeito, no pedido de pronúncia arbitral a Requerente invoca a circunstância que “(...) à data da génese do facto tributário (...)”, os veículos objecto de liquidação de IUC encontravam-se locados, “(...) em virtude da vigência de contrato de locação financeira (...)” pelo que, a Requerente, entende que não era o sujeito passivo do IUC.

6.3. Neste âmbito, considera a Requerente não ser o sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado, porquanto de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, aí está consagrada uma presunção ilidível, ou seja, que admite prova em contrário, nomeadamente, através da demonstração que as viaturas automóveis na origem das liquidações de IUC estavam locadas a terceiros na data da verificação do facto gerador do imposto nos anos de 2013 e 2014.

6.4. Em sentido contrário, a Requerida considerou que o disposto no artigo 3º, nº1 do Código do IUC, não comporta qualquer presunção legal e que, pelo contrário, estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estão registados.

- 6.5. Neste âmbito, haverá que dar resposta à questão de se saber se, estando em vigor, na data da ocorrência do facto gerador do imposto (para cada uma das viaturas identificadas no ponto 5.3., supra, à excepção da situação acima analisada no ponto 5.5.), um contrato de locação financeira (conforme ponto 5.4., supra), quem era, para efeitos do disposto no artigo 3º, nºs 1 e 2 do Código IUC, o sujeito passivo do IUC - o locatário ou a entidade locadora, proprietária do veículo, em nome da qual o registo do direito de propriedade se encontra efectuado?
- 6.6. Ora, sendo esta a questão principal a decidir nos presentes autos, será assim necessário determinar a incidência subjectiva do IUC, de acordo com o disposto no respectivo Código e assumir uma posição sobre a referida norma de incidência subjectiva de modo a aferir se a mesma estabelece ou não uma presunção legal.
- 6.7. Todavia, e antes de passar a interpretar o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, é relevante ter presente o disposto no artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT), na medida em que as normas tributárias devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais de interpretação e, bem assim, o disposto no artigo 9º do Código Civil que estabelece as regras e elementos para a interpretação das normas.
- 6.8. Na verdade, a actividade interpretativa é, como refere Francesco Ferrara, “*a operação mais difícil e delicada a que o jurista pode dedicar-se (...)*” pois “*(...) o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei parece objectivamente querido (...)*” (sublinhado nosso).²⁸
- 6.9. Assim, para o mesmo autor, entender a lei “não é somente aferrar de modo mecânico o sentido aparente e imediato que resulta da conexão verbal; é indagar com profundidade o pensamento legislativo, descer da superfície verbal ao conceito íntimo

²⁸ Vide Francesco Ferrara, “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, 2ª Edição, Coimbra, 1963, pág. 134/135.

que o texto encerra e desenvolvê-lo em todas as suas direcções possíveis”
(sublinhado nosso).²⁹

6.10. Como refere Baptista Machado³⁰ *“a disposição legal apresenta-se ao jurista como um enunciado linguístico, como um conjunto de palavras que constituem um texto. Interpretar consiste evidentemente em retirar desse texto um determinado sentido ou conteúdo de pensamento. O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras (...)”* pelo que *“(…) embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido, há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraído o pensamento legislativo – fenómeno mais frequente do que parecerá à primeira vista”* (sublinhado nosso).

6.11. Assim, para que possamos concluir se o artigo 3º, nº 1, do Código do IUC consagra (i) uma presunção ilidível de quem deve ser considerado sujeito passivo do imposto com base no Registo Automóvel ou se (ii) o Legislador pretendeu expressa e intencionalmente determinar, com base no Registo Automóvel, quem deve ser considerado o sujeito passivo do IUC, é fundamental em primeiro lugar atentar na letra da Lei.

6.12. Nestes termos, de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 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”* (sublinhado nosso).

Elemento Literal

6.13. Ora, de acordo com o elemento literal da norma referida, a problemática centra-se na expressão “considerando-se como tais” utilizada pelo Legislador (sublinhado nosso).

²⁹ Vide Francesco Ferrara, obra citada, pág. 128.

6.14. De facto, a letra da Lei não refere a expressão “*presumindo-se*”, conforme constava nos diplomas antecedentes ao presente Código, sendo assim questionável se a natureza de presunção continua ou não a estar presente na norma em análise.

6.15. Neste sentido, a título de exemplo, verifica-se, que no artigo 243º, nº 3 do Código Civil e nos artigos 45º, nº 6 e 89º-A, nº 4 da LGT, também é utilizada a expressão “*considera-se*” e, no entanto, estamos perante presunções legais pelo que, de acordo com as normas gerais de interpretação, se considera que está assegurado o mínimo de correspondência verbal, para efeitos da determinação do pensamento legislativo que se encontra objectivado na norma em apreço.³¹

6.16. E, como afirma Karl Larenz³², se “o sentido literal na maior parte dos casos não basta como critério interpretativo, precisamente porque ainda permite diversas interpretações”, também é verdade que, se acompanhado de outros elementos é bastante relevante e indiciador do verdadeiro sentido da norma em análise, apontando para que a expressão “considerando-se como tais” seja equivalente à expressão anteriormente utilizada de “presumindo-se como tais” (sublinhado nosso).

Elemento Histórico

6.17. Não obstante, e ainda no âmbito dos elementos da interpretação de acordo com o artigo 9º do Código Civil, importar também atender ao elemento histórico.

³⁰ Neste âmbito, cfr. “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, pág. 175/176.

³¹ Atente-se que, no que se refere à segunda disposição legal referida, Jorge Lopes de Sousa considera estar em causa uma presunção ilidível de notificação, para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação (vide “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*” Anotado, Vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora, S.A., Lisboa 2011, pág. 388).

³² Neste âmbito, cfr. “*Metodologia da Ciência do Direito*”, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª ed., 1969, pág. 369.

- 6.18. No entender de Baptista Machado³³, este elemento “compreende todos os materiais relacionados com a história do preceito, a saber: a história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa (...); as chamadas fontes da lei, ou seja os textos legais ou doutrinários que inspiraram o legislador na elaboração da lei (...); os trabalhos preparatórios” (sublinhado nosso).
- 6.19. Neste âmbito, o legislador, na definição da incidência subjectiva do Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), do Imposto de Circulação (ICI) e do Imposto de Camionagem (ICA), impostos abolidos pelo IUC, estabelecia que “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 encontrem matriculados ou registados” (sublinhado nosso).
- 6.20. Nestes termos, quanto a este elemento de interpretação fica demonstrado que os antecedentes do Código do IUC consagraram uma presunção de que são sujeitos passivos do IUC os proprietários registados na Conservatória do Registo Automóvel.
- 6.21. No que diz respeito ao IUC, não obstante continuar a atribuir aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos, o legislador optou por utilizar uma formulação diversa da norma de incidência, abandonando a expressão “(...) presumindo-se como tais, (...)” em favor da expressão “(...) considerando-se como tais (...)”.
- 6.22. Em consequência, fica claro que o entendimento subjacente ao disposto naquele artigo do Código do IUC prevê uma presunção ilidível, relativamente à qual a questão semântica em nada altera o sentido interpretativo da norma.^{34 35}

³³ Na sua obra “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, pág. 184.

³⁴ Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa afirma que “em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão presume-se ou por expressão semelhante” (in CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pág. 589) (sublinhado nosso).

6.23. Se for adoptado o entendimento perfilhado em anteriores decisões ³⁶ sobre a mesma matéria, entendemos que deve ser concluído que, de facto, o artigo 3º, nº 1, do Código do IUC consagra uma presunção, pois não é a substituição da expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se” que faz com que esta norma deixe de consagrar uma presunção (sublinhado nosso).

6.24. Na verdade, entendemos que se está perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma em questão, porquanto:

6.24.1. Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a norma que a estabelece se adapte ao respectivo conceito legal (vertido no artigo 349º do Código Civil), sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita (revelada pela utilização da expressão “presumem-se”) ou apenas implícita.^{37 38}

6.24.2. Por outro lado, a liberdade de conformação do legislador está limitada por princípios fundamentais consagrados na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente, o princípio igualdade, cuja relevância é pertinente no caso em análise.³⁹

6.25. Neste âmbito, “a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto,

³⁵ Também no mesmo sentido, A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes (in “Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação”, Coimbra Editora, 2009, pág. 187) consideram que “não houve alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICI e ICA”.

³⁶ Neste sentido vide, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 34/2014-T e 42/2014-T.

³⁷ Neste sentido, vide Jorge Lopes de Sousa, CPPT, 6ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, página 586.

³⁸ Vide AC STA Processo 441/11, de 29 de Fevereiro de 2012 e AC STA Processo 381/12, de 2 de Maio de 2012.

³⁹ Com efeito, no plano tributário, o princípio da igualdade traduz-se na generalidade e abstracção da norma que cria os elementos essenciais do tributo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses (...) previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo" (sublinhado nosso).⁴⁰

6.26. É no sentido do conceito legal de presunção e no respeito dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva que o legislador atribui plena eficácia à presunção derivada do Registo Automóvel acolhendo-a, como tal, na definição da incidência subjectiva deste tributo, estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC.

6.27. Com efeito, no que respeita à importância do Registo Automóvel, importa referir que o registo permite publicitar a situação jurídica dos bens e, bem assim, presumir que existe o direito sobre esses e que o mesmo pertence ao titular, conforme consta do registo.

Elemento Racional e Teleológico

6.28. Caberá agora a vez de ser utilizado o elemento racional ou teleológico o qual reveste a maior importância para determinar o sentido da norma em análise, porquanto, segundo o autor Menezes Cordeiro⁴¹, *“a interpretação é hoje dominada pelo factor teleológico”*.

6.29. Assim, no que se refere ao elemento racional e teleológico, importa fazer notar que o IUC tem subjacente o princípio da equivalência (consagrado no artigo 1.º do Código daquele imposto), princípio veio corporizar as preocupações ambientais ao estabelecer que o imposto deve onerar os contribuintes pelos custos ambientais e viários provocados pela circulação automóvel, ou seja, quem polui tem de pagar

⁴⁰ Vide AC TC Processo 343/97, de 29 de Abril.

⁴¹ Neste âmbito, vide *“Tratado de Direito Civil Português I”*, Parte Geral, Tomo 1, 2ª ed., 2000, Almedina, pág. 557.

(princípio que também subjaz ao artigo 66º, nº 2, alínea h), da CRP e ao Direito Comunitário).⁴²

- 6.30. Como escreve Sérgio Vasques⁴³, “*em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública, ou em atenção ao custo que imputa à comunidade pela sua própria actividade*” pelo que “*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*” (sublinhado nosso).
- 6.31. Com efeito, o que se pretende alcançar através da consagração do referido princípio da equivalência é fazer com que os prejuízos que advêm para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários-utilizadores, como custos que só eles deverão suportar.
- 6.32. Sendo conhecida a dimensão dos danos ambientais causados pelos veículos automóveis, a lógica e coerência do sistema de tributação automóvel, em geral, e do regime inscrito no Código do IUC, em particular, apontam no sentido de que quem polui deve pagar, associando assim, o imposto aos danos ambientalmente causados.
- 6.33. Tratam-se, pois, de preocupações com assinalável importância, na economia do IUC, e que não se poderão deixar de, coerentemente, ter em conta na interpretação do artigo 3º, relativo à incidência subjectiva daquele imposto.

⁴² Com a assinatura, em 7 de Fevereiro de 1992, em Maastrich, do Tratado da União Europeia, o aludido princípio passou a constar como suporte da política Comunitária no domínio ambiental (vide artigo 130º-R, nº 2).

⁴³ In “*Os Impostos Especiais de Consumo*”, Almedina, 2000, pág. 110 e 122.

- 6.34. Nestes termos, correspondendo a tributação (em sede de IUC) dos reais poluidores a um importante fim visado pela lei, à luz dos elementos de carácter racional e teleológicos de interpretação, impõe-se concluir que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma presunção ilidível.⁴⁴
- 6.35. Em resumo, importa salientar que os referidos elementos de interpretação, sejam os relacionados com a interpretação literal, sejam os respeitantes aos elementos lógicos de interpretação, de natureza histórica ou de ordem racional, apontam, todos eles, no sentido de que a expressão “*considerando-se como tais*” tem um sentido equivalente à expressão “*presumindo-se como tais*”, devendo, assim, entender-se que, reitera-se, o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma presunção legal.
- 6.36. Ora, de acordo com o disposto no artigo 349.º do Código Civil, presunções são as ilações que a lei (ou o julgador), tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.
- 6.37. Deste modo, as presunções constituem meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341.º do Código Civil), pelo que quem tem a seu favor a presunção legal fica dispensado de fazer prova do facto a que ela conduz (artigo 350.º, n.º1 do Código Civil).
- 6.38. Todavia, as presunções, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário (artigo 350.º, n.º 2 do Código Civil) e, tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente previsto no artigo 73.º da LGT.
- 6.39. Na verdade, estas presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio, previsto no artigo 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ou, em alternativa, pela via de

⁴⁴ Neste âmbito, segundo Francesco Ferrara [in “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, 2ª Edição, Coimbra,

reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiem.

6.40. Sobre a consagração no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC de uma presunção ilidível pronunciaram-se já diversas decisões arbitrais nesse sentido.⁴⁵

6.41. Nestes termos, a resposta que deverá ser dada à questão formulada no ponto 4.11.1., supra será a de que o artigo 3º do Código do IUC consagra, efectivamente, uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, de modo a poder afastar a presunção de que são considerados como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.⁴⁶

Da incidência subjectiva do imposto na vigência do contrato de locação financeira.

6.42. O Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira (provado pelo Decreto-Lei nº 149/95, de 24 de Junho, com as alterações entretanto nele introduzidas), estabelece que é obrigação do locador, entre outras, *”conceder o gozo dos bens para os fins a que se destina”*.

6.43. Por outro lado, o mesmo diploma estabelece as obrigações do locatário nomeadamente, a de *“pagar as rendas”*, a de *“assegurar a conservação do bem e não fazer dele uma utilização imprudente”*, bem como a de *“usar e fruir o bem Locado”*.

1963, pág. 130, *“(…) a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica”*].

⁴⁵ Vide, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T e 67/2014-T e 115/2014-T.

⁴⁶ Neste âmbito, vide AC TCAS 08300/14, de 19 de Março de 2015, nos termos do qual se pode ler que *“o IUC está legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel, o que se infere, desde logo, do artigo 3º, nº 1, do Código do IUC, norma onde se (...) consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do artigo 73º, da LGT”* (sublinhado nosso).

- 6.44. Tendo em consideração as obrigações acima transcritas, a título de exemplo, para ambas as partes de um Contrato de Locação Financeira, será possível concluir que na vigência de um contrato daquela natureza, embora o locador continue como proprietário do bem em causa, só o locatário tem o gozo exclusivo do bem Locado, usando-o como se fosse ele o verdadeiro proprietário.
- 6.45. Adicionalmente, refira-se que o locatário financeiro é equiparado a proprietário, para efeitos do disposto no nº 1, do artigo 3º do Código do IUC, ou seja, o mesmo será dizer que será este que deve ser considerado como sujeito passivo do IUC (vide artigo 3º, nº 2 daquele Código).
- 6.46. Assim sendo, não dispondo o locador por imposição legal e contratual do potencial de utilização do veículo e tendo o locatário o gozo exclusivo do automóvel, reafirmamos a conclusão de que, em nosso entender, manda a ratio legis do Código do IUC que, nos termos do disposto no nº 2, do seu artigo 3º, seja o locatário o responsável pelo pagamento do imposto, uma vez que é ele que tem o potencial de utilização do veículo e provoca os custos viários e ambientais a ele inerentes.
- 6.47. Aliás, à mesma conclusão se chega quando se verifica a importância dada aos utilizadores dos veículos Locados, de acordo com o preceituado no artigo 19º do Código do IUC, nos termos do qual, as entidades que procedam, designadamente, à Locação Financeira de veículos ficam obrigadas a fornecer à AT (ex-DGCI), a identidade fiscal dos utilizadores dos veículos Locados, para efeitos do disposto no artigo 3º do Código do IUC.
- 6.48. Nestes termos, e dando resposta à questão formulada no ponto 6.5., supra, é entendimento deste Tribunal Arbitral que se, na data da ocorrência do facto gerador do imposto, vigorar um contrato de Locação Financeira que tem como objecto uma viatura automóvel, o sujeito passivo do imposto não é o locador mas sim, à luz do disposto no nº 2, do artigo 3º do Código do IUC, o locatário, porquanto é este que

tem o gozo do veículo e, como tal, o inerente potencial poluidor (independentemente do registo do direito de propriedade permanecer em nome do locador).

Da ilisão da presunção

- 6.49. Face ao acima exposto, concluindo-se que o sujeito passivo do imposto é o locatário, caso as viaturas objecto de liquidação de IUC estejam, à data do facto gerador do imposto (em 2013 e 2014), locadas ao abrigo de Contrato de Locação Financeira e, consagrando o artigo 3º, nº 1, do Código do IUC uma presunção ilidível, cumpre ainda analisar se esta presunção foi efectivamente ilidida pela Requerente, conforme resulta do disposto no artigo 73º da LGT.
- 6.50. O que a Requerente se propõe provar, segundo resulta dos autos, é que à data do facto gerador do IUC (em 2013 e 2014), as viaturas automóveis que deram origem aos nove actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral estavam Locadas ao abrigo de oito Contratos de Locação Financeira (identificados no ponto 5.4., supra), anexando para efeitos de prova cópias dos Contratos de Locação Financeira celebrados, para cada uma das viaturas identificadas no ponto 5.3., supra, entre a Requerente (locadora) e os respectivos locatários, devidamente assinados por ambas as partes.⁴⁷
- 6.51. Contudo, tendo em consideração as cópias dos contratos que foram anexadas pela Requerente, (bem como, sempre que necessários, os actos de reconhecimento das assinaturas dos intervenientes nos contrato, na qualidade de locatários), e a circunstância de não ter sido suscitada, pela Requerida, a falsidade dos documentos dos quais as fotocópias foram extraídas, não viu este Tribunal razões para pôr em causa a veracidade das cópias e dos documentos que lhes deram origem (acima

⁴⁷ Note-se, contudo, que a Requerente poderia ter complementado a informação disponibilizada com cópia de Informação emitida pela Conservatória do Registo de Automóveis competente confirmando a informação relativa aos Contratos de Locação Financeira anexados e já identificados, quanto à titularidade da propriedade das referidas viaturas e início e fim de cada um dos Contratos de Locação.

referidos), razão pela qual deu como provados os factos neles contidos, conforme pontos 5.3. e 5.4., supra.

6.52. Neste âmbito, dado que a ilisão da presunção legal obedece à regra constante do artigo 347º do Código Civil, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto, tendo em consideração o acima exposto, será forçoso concluir que a Requerente conseguiu provar que, a data da ocorrência dos factos tributários em análise (2013 e 2014), os sujeitos passivos do IUC resultantes das liquidações em crise eram os locatários dos respectivos Contratos de Locação Financeira já identificados (à excepção da situação analisada no ponto 5.5., supra, relativa à liquidação de IUC nº ..., de 26 de Abril de 2015, relativa ao ano 2014, da viatura matrícula ...-...-...), pelo que se entende que foi ilidida a presunção derivada da inscrição do Registo Automóvel (a favor da locadora) relativamente às restantes situações.

6.53. Consequentemente, tendo a Requerente demonstrado que, à data das liquidações de IUC, não era o sujeito passivo do imposto quanto a oito das referidas liquidações, é afirmativa a resposta a dar à questão formulada no ponto 4.11.2., ou seja, de que a Requerente conseguiu ilidir a presunção do artigo 3º do Código do IUC, no que diz respeito às mesmas.

6.54. Deste modo, de acordo com o disposto no artigo 16º do Código do IUC, a Requerida não podia ter liquidado o imposto à Requerente, enquanto pessoa em nome do qual os veículos objecto das liquidações se encontravam registados (de acordo com o disposto no artigo 3º do Código do IUC).

6.55. Em consequência, será também afirmativa a resposta à questão acima formulada no ponto 4.11.3., ou seja, as liquidações de IUC (já identificadas) efectuadas pela

Requerida enfermam, em consequência do acima exposto, de ilegalidade, devendo, por isso, ser anuladas.

Do pagamento dos juros indemnizatórios

6.56. De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.57. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*”⁴⁸⁴⁹

6.58. Assim, nos processos arbitrais tributários haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 2, e 100.º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (sublinhado nosso), não sendo necessários que os mesmos sejam pedidos na petição.

50 51

6.59. No entanto, importará atender ao disposto nos artigos acima referidos, na medida em que o direito a juros indemnizatórios dependerá da verificação de um erro imputável

⁴⁸ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, pág. 116).

⁴⁹ Sobre os juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo Sousa, Jorge Lopes, Juros nas relações tributárias, in “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, pág. 155 e sgts).

⁵⁰ Vide AC STA Processo n.º 1052/04, de 30 de Novembro de 2004.

⁵¹ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, pág. 869).

aos serviços, do qual resultou um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

6.60. Em resumo, o direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto superior ao devido e que tal facto derive de erro (de facto ou de direito) imputável aos serviços da Requerida.

6.61. No caso em análise, ao promover as liquidações oficiosas do IUC considerando o Requerente como sujeito passivo deste imposto, a Requerida limitou-se a dar cumprimento do disposto no nº 1, do artigo 3º, do Código do IUC, que, como acima já foi analisado, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

6.62. Ora, como acima já se concluiu, a referida norma tem a natureza de presunção legal, pelo que decorre para a Requerida o direito de liquidar o imposto e exigi-lo às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, não se vislumbrando assim qualquer erro que lhe fosse imputável.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.63. Em consonância com o ponto anterior, e nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.64. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.⁵²

6.65. Nestes termos, tendo em consideração o acima analisado, com a ressalva do ponto 5.5., supra, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada à Requerente e à Requerida, na proporção do respectivo decaimento, ou seja, em 5% e 95%, respectivamente.

7. DECISÃO

7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a Parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527º, nº 1 e 2 do CPC em vigor).

7.3. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade por custas à Requerente e à Requerida na proporção do respectivo decaimento (5% e 95%, respectivamente), de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

7.4. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões definidas nos Capítulos anteriores, decidiu este Tribunal Arbitral:

7.4.1. Julgar parcialmente procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, anulando-se oito dos nove actos tributários remanescentes,

⁵² Assim, as Partes devem ser condenadas tendo em consideração o princípio da proporcionalidade, ou seja, sendo-lhes atribuída a responsabilidade por custas, na proporção em que forem parte vencida.

em matéria de IUC (imposto e juros), com as consequências daí decorrentes⁵³;

7.4.2. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado pela Requerente;

7.4.3. Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do presente processo, na proporção do respectivo decaimento.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 813,80.⁵⁴

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 306,00, a cargo da Requerente (5%) e da Requerida (95%), de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Outubro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira

⁵³ Anulam-se todos os actos tributários remanescente no pedido, à excepção da liquidação de IUC nº ..., de 26 de Abril de 2015, relativa ao ano 2014, da viatura matrícula ...-...-..., pelos motivos acima expostos (vide ponto 5.5.).

⁵⁴ Conforme análise efectuada nos pontos 4.5. a 4.8., supra.